

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER presentate l'11 dicembre 2003¹

I — Introduzione

1. Il Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa (Tribunale tributario di primo grado di Lisbona) intende accertare se l'ordinamento giuridico dell'Unione europea consenta di fissare un termine di novanta giorni al fine di impugnare gli avvisi di liquidazione di imposta dinanzi alla giurisdizione del contenzioso amministrativo e, quindi, di esercitare l'azione di ripetizione delle imposte pagate in contrasto con il diritto comunitario.

2. Tale questione incidentale si aggiunge alla ampia schiera delle domande di pronuncia pregiudiziale aventi ad oggetto la compatibilità con il diritto comunitario di diverse disposizioni nazionali e, in sostanza, delle norme che disciplinano i termini e le modalità per l'esercizio dell'azione diretta ad ottenere il rimborso dei tributi riscossi dall'erario in violazione del detto ordinamento giuridico.

3. In risposta alle summenzionate questioni, la Corte di giustizia ha pronunciato nume-

rose sentenze, ponendo in essere una giurisprudenza ben consolidata, a tenore della quale, in mancanza di una disposizione comunitaria, spetta agli Stati membri il compito di disciplinare i procedimenti preposti alla tutela dei diritti conferiti ai singoli dall'Unione europea. Tale facoltà rimane tuttavia soggetta ad una duplice limitazione:

- Gli Stati membri non possono opporre alle azioni di ripetizione fondate sul diritto comunitario un termine di decadenza diverso e meno favorevole rispetto a quello applicabile a domande analoghe che si fondano sulla violazione del diritto interno². Si tratta del cosiddetto principio di equivalenza.

2 — V. sentenze 16 dicembre 1976, causa 33/76, Rewe (Racc. pag. 1989, punto 1 del dispositivo), e causa 45/76, Comet (Racc. pag. 2043, dispositivo); così come le sentenze 15 settembre 1998, causa C-231/96, Edis (Racc. pag. I-4951, punto 2 del dispositivo), e C-260/96, Spac (Racc. pag. I-4997, punto 1 del dispositivo). V. inoltre le sentenze 27 febbraio 1980, causa 68/79, Just (Racc. pag. 501, punto 3 del dispositivo); 27 marzo 1980, causa 61/79, Denavit italiana (Racc. pag. 1205, punto 1 del dispositivo, lett. a); 10 luglio 1980, causa 811/79, Ariete (Racc. pag. 2545, dispositivo), e causa 826/79, Mireco (Racc. pag. 2559, dispositivo); 10 luglio 1997, causa C-261/95, Palmisani (Racc. pag. I-4025, dispositivo); 17 novembre 1998, causa C-228/96, Aprile (Racc. pag. I-7141, punto 1 del dispositivo), e 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Dilexport (Racc. pag. I-579, punto 1 del dispositivo). Tra la giurisprudenza più recente, v. le sentenze 10 settembre 2002, cause riunite C-216/99 e C-222/99, Prisco e Caser (Racc. pag. I-6761, punto 2 del dispositivo), e 2 ottobre 2003, causa C-147/01, Weber's Wine e a. (Racc. pag. I-11365, punto 3 del dispositivo).

1 — Lingua originale: lo spagnolo.

— Agli Stati membri non è neppure consentito strutturare le modalità procedurali di tali azioni in modo tale da renderne l'esercizio eccessivamente difficile o praticamente impossibile. Tale regola è nota come principio di effettività del diritto comunitario³.

6. Il 4 marzo 1998 la suddetta amministrazione emetteva nei confronti della Recheio un avviso di liquidazione di imposta, a titolo di diritti di registro, per un importo pari a PTE 2 251 500, calcolato con riferimento alla *Tabela de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas* (tabella dei diritti del Registro nazionale delle persone giuridiche).

4. La giurisprudenza citata nei precedenti paragrafi costituisce una valida guida per fornire al giudice portoghese la soluzione che esso chiede.

7. In data 11 luglio 2001 la Recheio ha proposto un'azione dichiarativa dinanzi al Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa per ottenere il rimborso degli importi di imposta indebitamente riscossi, azione che è stata convertita d'ufficio in un ricorso amministrativo contro la liquidazione dell'imposta, avendo il Tribunal ritenuto che quest'ultimo fosse il mezzo di ricorso più idoneo rispetto allo scopo perseguito.

II — Fatti, causa principale e questione pregiudiziale

5. Con atto notarile 5 novembre 1997, iscritto nel Registro Nacional de Pessoas Colectivas (Registro nazionale delle persone giuridiche) la Recheio-Cash & Carry (in prosieguo: la «Recheio») ha proceduto ad un aumento del capitale sociale da PTE 100 000 000 a PTE 1 000 000 000.

8. In considerazione del fatto che, nella data suindicata, era già scaduto il termine per l'esercizio di tale azione, il giudice portoghese adito, dopo aver sospeso il procedimento, ha sottoposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) Se il diritto comunitario osti a che, per le azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione delle sue disposizioni, uno Stato membro fissi un termine di decadenza di 90 giorni a decorrere dalla scadenza del termine per il pagamento volontario, in quanto in tal modo si rende eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso;

3 — V., in proposito, sentenze 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio (Racc. pag. 3595, punto 12 e dispositivo); 8 febbraio 1996, causa C-212/94, FMC e a. (Racc. pag. I-389, punto 64 e punto 4 del dispositivo); sentenze 15 settembre 1998, Edis, cit., punto 34; Spac, cit., punto 18, e cause riunite da C-279/96 a 281/96, Ansaldo Energia e a. (Racc. pag. I-5025, punto 16); 17 novembre 1998, cit. nella nota precedente, punto 18; 9 febbraio 1999, Dilexport, già citata, punto 25; 24 settembre 2002, causa C-255/00, Grundig Italiana (Racc. pag. I-8003, punto 33), e 2 ottobre 2003, Weber's Wine e a., cit., punto 103.

2) in caso affermativo, quale sia il termine minimo che si considera compatibile con il detto divieto relativo all'eccesso di difficoltà;

3) ovvero quali siano i criteri da seguire per fissarlo.

III — Procedimento dinanzi alla Corte di giustizia

9. Hanno presentato osservazioni scritte entro il termine stabilito dall'art. 20 dello Statuto CE della Corte di giustizia, la Recheio, la Repubblica portoghese e la Commissione.

10. All'udienza, che si è tenuta il 13 novembre 2003, erano presenti per svolgere osservazioni orali i rappresentanti delle parti intervenute nella fase scritta.

IV — Quadro normativo portoghese

11. Ai sensi del diritto portoghese, gli atti amministrativi, tra i quali rientrano gli avvisi di liquidazione di imposta, possono essere

nulli o annullabili. Sono nulli gli atti che difettano di un elemento essenziale ovvero gli atti per i quali la legge prevede espressamente tale forma di invalidità. Tutti gli altri atti sono annullabili⁴.

12. Gli uni e gli altri vengono revocati mediante ricorso amministrativo, su istanza dei titolari dei diritti soggettivi o degli interessi legittimi tutelati dalla legge, che risultano lesi dall'atto impugnato⁵. Esistono due mezzi di impugnazione: il ricorso in opposizione⁶ e il ricorso gerarchico; la proposizione di quest'ultimo è facoltativa, se è previsto che l'atto possa venire impugnato in sede giurisdizionale, e obbligatoria, in caso contrario⁷. Il termine per presentare ricorso è di quindici giorni, trenta giorni, ovvero quello previsto dalla legge per presentare ricorso in sede giurisdizionale, a seconda che si tratti, rispettivamente, di un ricorso in opposizione, di un ricorso gerarchico facoltativo o di un ricorso gerarchico obbligatorio⁸.

4 — V. gli artt. 133 e 135 del *Código do Procedimento Administrativo*, adottato con decreto legge 15 novembre 1991, n. 442. Ai sensi dell'art. 133, n. 2, sono nulli gli atti amministrativi viziati da a) sviamento di potere; b) incompetenza dell'organo che adotta l'atto; ovvero gli atti c) il cui oggetto è impossibile, indeterminato o illecito; d) che ledano il contenuto essenziale di un diritto fondamentale; e) ottenuti con l'uso della forza; e) emanati senza il rispetto delle forme sostanziali; g) emanati da organi collegiali in esito a deliberazioni tumultuose o con l'inosservanza del quorum o della maggioranza prescritti dalla legge; h) emanati in contrasto con la cosa giudicata, o infine, i) emanati in conseguenza di atti precedentemente annullati o revocati.

5 — V. artt. 158 e 160 del *Código do Procedimento Administrativo*.

6 — Nel diritto portoghese, il ricorso rivolto alla stessa autorità che ha emanato l'atto impugnato prende il nome di *reclamação* [v. art. 158, n. 2, lett. a) del *Código do Procedimento Administrativo*].

7 — V. gli artt. 158, n. 2, lett. b) e 167, n. 1, del citato testo normativo.

8 — V. gli artt. 162 e 168 del *Código do Procedimento Administrativo*.

13. In ambito fiscale, salvo espressa disposizione contraria, il ricorso gerarchico ha carattere facoltativo e può venire esperito entro lo stesso termine di trenta giorni⁹. È previsto anche un reclamo in via breve, per il quale è fissato un termine di novanta giorni, sebbene, qualora il reclamo si fondi sull'inosservanza di una delle formalità essenziali del procedimento o sull'inesistenza, totale o parziale, del fatto imponibile, il termine si estenda fino ad un anno¹⁰. Contro la decisione relativa al reclamo è possibile proporre un ricorso gerarchico e, in esito a quest'ultimo, un'impugnazione in sede giurisdizionale¹¹.

14. Il procedimento giudiziario tributario è volto a garantire la tutela piena, effettiva e tempestiva dei diritti e degli interessi legittimi protetti in questo settore dell'ordinamento¹². Esso consente al cittadino di opporsi agli avvisi di liquidazione di imposte¹³, mediante la proposizione di un'impu-

gnazione, il cui fine è quello di far dichiarare nullo, o di annullare, l'atto controverso¹⁴. Tale procedimento si rivela inoltre il mezzo maggiormente idoneo all'esercizio di azioni dichiarative che sono volte ad ottenere il riconoscimento di un diritto o di un interesse legittimo in materia tributaria¹⁵, qualora non ne esistano altri più appropriati al fine di assicurare la tutela giurisdizionale di tale diritto o interesse legittimo¹⁶.

15. Il termine per proporre impugnazione in sede giurisdizionale è di novanta giorni a decorrere dalla scadenza del termine per il pagamento volontario del debito d'imposta, salvo che sia stato precedentemente proposto un reclamo in via breve, caso in cui il suddetto termine si riduce a quindici giorni. L'azione fondata sulla nullità dell'avviso di liquidazione del tributo può invece essere esercitata in qualunque momento¹⁷.

16. L'azione dichiarativa deve essere promossa entro quattro anni dalla data in cui è sorto il diritto o dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia della lesione del diritto o interesse di cui chiede la tutela¹⁸.

9 — V. artt. 66, nn. 1 e 2, e 67, n. 1, del *Código do Procedimento e de Processo Tributário*, approvato con decreto legge 26 ottobre 1999, n. 433.

10 — V. artt. 68, n. 1 e 70, nn. 1 e 2, in combinato disposto con l'art. 102, n. 1, tutti compresi all'interno del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

11 — Artt. 76 e 67 del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, quest'ultimo si legga in combinato disposto con l'art. 167, n. 1, del *Código do Procedimento Administrativo*: se il ricorso gerarchico in ambito fiscale ha sempre carattere facoltativo, ciò si deve alla previsione secondo cui l'atto amministrativo è impugnabile in sede giurisdizionale.

12 — V. art. 96, n. 1, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário* e gli artt. 9 e 95, n. 1, della *Lei Geral Tributária*, approvata con decreto legge 17 dicembre 1998, n. 398. Tali norme specificano, per l'ambito fiscale, il principio generale sancito dall'art. 264, n. 4, della Costituzione della Repubblica portoghese, il quale: «garantisce il diritto del cittadino di proporre un ricorso amministrativo in sede giurisdizionale per far valere l'illegittimità di qualsiasi atto amministrativo che, prescindere dalla forma, leda i suoi diritti o interessi legittimi».

13 — V. art. 97, n. 1, lett. a), del *Código de Procedimento e de Processo Tributário* e art. 95, n. 2, lett. a) della *Lei Geral Tributária*.

14 — Artt. 101, lett. a) della *Lei Geral Tributária* e 97, n. 1, lett. a), del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

15 — Artt. 101, lett. b), della *Lei Geral Tributária* e 97, n. 1, lett. h), del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

16 — V. art. 145, n. 3, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

17 — V. art. 102, nn. 1, lett. a), e 2 e 3, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

18 — V. art. 145, n. 2, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

V — Analisi della questione pregiudiziale

A — Delimitazione dell'oggetto della discussione

17. Nel presente procedimento non viene messa in dubbio l'incompatibilità con il diritto comunitario dell'imposta liquidata alla Recheio dal Registro Nacional de Pessoas Colectivas, né è messo in discussione il diritto della società menzionata ad esercitare le azioni pertinenti nell'ordinamento interno¹⁹.

18. Il dubbio manifestato dal Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa si riferisce alla questione se il diritto comunitario ammetta il termine ultimo di novanta

giorni per l'esercizio di un'azione giudiziale intesa al recupero di importi indebitamente versati a titolo di tributi che, come i diritti di registro liquidati alla Recheio, sono incompatibili con l'ordinamento giuridico dell'Unione europea.

19. Il giudice portoghese non ha dubbi sulla conformità del detto termine al principio di equivalenza. In tal senso egli si esprime infatti nell'ordinanza di rinvio, quando indica che «il procedimento di impugnazione si applica a qualsiasi avviso di liquidazione di tributi, sia esso fondato sulla normativa comunitaria o sulla normativa nazionale»²⁰, per cui gli interrogativi da esso sollevati si riferiscono unicamente al principio di effettività, cui egli allude nella parte finale della prima questione, quando chiede di accertare se la fissazione di un termine di novanta giorni «renda eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso».

19 — V. sentenza 26 settembre 2000, causa C-134/99, IGI (Racc. pag. I-7717), il cui dispositivo è del seguente tenore:

«1) La direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, nel testo risultante dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE, deve essere interpretata nel senso che la riscossione di diritti come quelli controversi nella causa principale per l'iscrizione in un registro nazionale delle persone giuridiche di un aumento del capitale sociale di una società di capitali costituisce imposta ai sensi della direttiva.

2) Dei diritti dovuti per l'iscrizione in un registro nazionale delle persone giuridiche di un aumento del capitale sociale di una società di capitali, quando costituiscono un'imposta ai sensi della direttiva 69/335, nel testo risultante dalla direttiva 85/303, sono in linea di principio vietati ai sensi dell'art. 10, lett. c), della stessa.

3) Non hanno carattere remunerativo, ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335, nel testo risultante dalla direttiva 85/303, dei diritti riscossi per l'iscrizione in un registro nazionale delle persone giuridiche di un aumento del capitale sociale di una società di capitali, quali i diritti controversi nella causa principale, il cui importo aumenta direttamente e senza limiti in proporzione al capitale sociale sottoscritto.

4) L'art. 10 della direttiva 69/335, nel testo risultante dalla direttiva 85/303, attribuisce ai singoli diritti di cui questi possono avvalersi dinanzi ai giudici nazionali.

20. Perciò, appare inutile lo sforzo, pur sempre encomiabile, effettuato dalla Recheio nelle osservazioni scritte per dimostrare che il termine impartito dal diritto processuale portoghese disattende il principio di equivalenza, posto che, avendo lo stesso giudice nazionale ammesso, dopo avere interpretato il proprio ordinamento giuridico, che tale termine si applica a tutti i tipi di azione, la

20 — V. lett. p). Il governo portoghese esprime lo stesso orientamento al punto 26 delle sue osservazioni scritte.

Corte di giustizia non ha niente da dire in proposito²¹.

21. L'esame riguardante la compatibilità del termine in questione con il diritto comunitario deve essere effettuato con riferimento al solo principio di effettività e, anche in merito a questo punto, occorre prescindere da ogni considerazione relativa all'esistenza di un rimedio complementare — l'azione dichiarativa — esperibile nel lasso di tempo di quattro anni, o alla circostanza che, quando si fonda sulla nullità ipso iure, l'impugnazione non è soggetta a termini di decadenza. È compito del giudice nazionale stabilire se tale mezzo possa essere esperito nell'ipotesi in cui la Corte di giustizia dichiarasse che il diritto comunitario osta all'applicazione di una norma procedurale come quella contenuta nell'art. 102, n. 1, del *Código de*

*Procedimento e de Processo Tributário*²². Del pari, spetta al giudice portoghese pronunciarsi sulla natura del vizio che colpisce la liquidazione di imposta controversa nella causa principale, e, di conseguenza, stabilire se tale atto debba essere impugnato nel termine di novanta giorni ovvero in un qualsiasi altro momento.

22. Insomma, la Corte di giustizia deve risolvere la questione precisa che le è stata sottoposta dal giudice portoghese, indipendentemente dalla circostanza che la pretesa della Recheio possa essere fatta valere attraverso il ricorso ad altri mezzi con margini di azione più ampi.

B — Il termine di novanta giorni considerato dal punto di vista del principio di effettività

1. È compito del giudice nazionale pronunciarsi in proposito.

23. Dal punto di vista del principio di effettività, in numerose occasioni la Corte

21 — Le considerazioni svolte dalla Recheio sull'eccezione di incostituzionalità (punti 92 e segg. delle osservazioni scritte) sono, oltre tutto, superflue, poiché, sebbene una eventuale dichiarazione di incostituzionalità della norma regolante un tributo come quello controverso nella causa principale, nei limiti in cui può produrre effetti ex tunc, possa avere come corollario la nullità degli atti emanati in applicazione di tale norma, fatti salvi i limiti che la stessa Corte Costituzionale stabilisca per gli effetti retroattivi della sua pronuncia (v. art. 282 della Costituzione portoghese), tale conseguenza non ha niente a che fare con la possibilità di impugnare una liquidazione di imposta senza imposizione di termini di decadenza. La dichiarazione di incostituzionalità di una legge comporta che gli atti emanati in applicazione di questa presentino un vizio di nullità talché, se la Corte Costituzionale non delimita la portata della sentenza, gli interessati possono impugnare tali atti senza un termine di decadenza, conformemente all'art. 102, n. 3, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, ma lo stesso vale per gli atti che violano il diritto comunitario, qualora la violazione generi un vizio di nullità. In altre parole, l'assoggettamento ad un termine di novanta giorni ovvero l'inesistenza di un termine entro il quale è possibile impugnare un atto amministrativo non dipende dal settore dell'ordinamento giuridico in cui si produce la violazione, bensì dalla natura del vizio che colpisce l'atto.

22 — In ogni caso, la giurisprudenza portoghese considera che l'impugnazione dinanzi all'autorità giudiziaria costituisca il mezzo di ricorso più adeguato per far valere pretese quali quella della Recheio, come è dimostrato dal fatto che tale società aveva intentato un'azione dichiarativa, trasformata d'ufficio in impugnazione dal giudice del rinvio.

di giustizia si è pronunciata direttamente in merito a concreti termini di prescrizione o di decadenza stabiliti dagli ordinamenti degli Stati membri per l'esercizio di azioni dirette alla ripetizione di somme riscosse dall'erario in violazione del diritto comunitario. I suoi criteri di riferimento sono tuttavia rimasti indefiniti. Così, nelle sentenze Rewe e Comet, essa si è limitata ad indicare che la fissazione di termini di impugnazione, che costituisce indubbiamente applicazione del principio della certezza del diritto, sarebbe incompatibile con il diritto comunitario solo se, nella pratica, rendesse impossibile l'esercizio dei diritti, cosa che non si verifica quando vengono fissati «termini ragionevoli d'impugnazione, a pena di decadenza»²³. Quando ha dovuto esaminare termini specifici per l'esercizio dell'azione di ripetizione dell'indebito, la Corte ha assunto come criterio il principio di equivalenza: le sentenze Edis, Spac, oltre alla sentenza Prisco e Caser, nonché le tre sentenze già citate, riconoscono che l'ordinamento giuridico dell'Unione europea non vieta la fissazione di un termine di decadenza triennale, purché questo si applichi indistintamente a tutte le azioni di ripetizione, che siano fondate sul diritto interno o sul diritto comunitario²⁴. Anche quando ha esaminato la sostituzione di un determinato termine con un altro più breve, la Corte ha preso in considerazione solamente il suddetto principio: nella sentenza Aprile, essa ha precisato che il diritto comunitario non osta all'applicazione di una disposizione nazionale mirante a sostituire un termine ordinario di prescrizione di dieci anni con un termine di decadenza prima quinquennale, poi triennale²⁵.

24. È vero che nella motivazione delle sentenze Edis e Spac si ammette che «appare ragionevole un termine nazionale di decadenza triennale, che decorra dalla data del pagamento contestato», per cui il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro di farlo valere²⁶. Tuttavia, a prescindere dal fatto che si tratta di obiter dicta che non hanno avuto riflesso sulla decisione finale, tali asserzioni sono tautologiche, prive della benché minima motivazione, e non spiegano le ragioni fondamentali per cui un termine di tale durata dovrebbe soddisfare il principio di effettività. Per la Corte di giustizia, il diritto comunitario ammette la fissazione di termini ragionevoli ed un termine triennale lo è, senza ulteriori spiegazioni.

25. Orbene, la Corte ha seguito lo stesso orientamento quando si è espressa in merito alla compatibilità con il citato principio di effettività di alcuni termini fissati dalle normative degli Stati membri per l'esercizio di azioni fondate sul diritto comunitario. Nella sentenza Bassin e Salson/Administration des douanes et droits indirects²⁷ la Corte ha dichiarato che il diritto comunitario non osta alle disposizioni nazionali di uno Stato membro che prevedano un termine perentorio di prescrizione triennale per la presentazione di qualsiasi domanda di rimborso di dazi indebitamente riscossi²⁸. Tale decisione poggia sul principio che considera ammissibili le procedure che non impedi-

23 — V. sentenza Rewe, punto 5, in fine, e sentenza Comet, punti 16-18. In proposito, può inoltre essere utile consultare la sentenza Denkavit Italiana, punto 23.

24 — V. i rispettivi dispositivi delle sentenze (sentenza Edis, punto 2; sentenza Spac, punto 1, e sentenza Prisco e Caser, punto 2).

25 — V. punto 1 del dispositivo.

26 — V. sentenza Edis, punti 35, in fine e 44, nonché sentenza Spac, punti 19, in fine e 27.

27 — Sentenza 9 novembre 1989, causa 386/87 (Racc. pag. 3551).

28 — Bassin e Salson, punto 2 del dispositivo.

scono, nella pratica, l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario, talché un termine di prescrizione triennale «corrispond[e] ad una scelta legislativa nazionale che non ha l'effetto di pregiudicare l'esigenza sopra ricordata»²⁹.

26. Analogamente, nella sentenza *Haahr Petroleum*³⁰ la Corte ha ribadito che il diritto comunitario non osta all'applicazione di un termine di prescrizione di cinque anni, poiché tale lasso di tempo «deve essere considerato ragionevole»³¹.

27. In una sola occasione la Corte si è sforzata di motivare più adeguatamente la propria decisione: nella causa *Grundig italiana*, in cui ho presentato le mie conclusioni il 14 marzo 2002, la Corte ha ritenuto non conforme al diritto comunitario un periodo transitorio di novanta giorni per passare da un termine decennale o quinquennale di decadenza ad un termine triennale; essa ha addotto che, affinché venga soddisfatto il principio di effettività, il detto periodo deve permettere ai contribuenti di continuare a disporre di una possibilità ragionevole di far valere il proprio diritto al rimborso, qualora il loro ricorso risulti tardivo con l'entrata in vigore del nuovo regime, di modo che essi possano predisporre la loro azione senza precipitazione e senza sentirsi obbligati a procedere con un'urgenza sproporzionata

rispetto al termine concesso inizialmente³². Di seguito, la Corte ha aggiunto che un periodo di novanta giorni risultava in tal caso insufficiente, poiché, assumendo come riferimento un termine iniziale di cinque anni, i contribuenti i cui diritti erano sorti circa tre anni prima dovevano agire in giudizio nell'arco di tre mesi, quando invece contavano sul fatto di disporre ancora di quasi due anni³³; la Corte ha concluso ritenendo ragionevole un periodo transitorio di almeno sei mesi³⁴.

28. Il ragionamento della Corte obbedisce ad una logica assai semplice: quando i termini per l'esercizio dell'azione in giudizio vengono calcolati in anni, la loro idoneità a consentire l'esercizio effettivo dei diritti riconosciuti dall'ordinamento giuridico comunitario è evidente, per cui non occorrono ulteriori spiegazioni. Al contrario, quando si tratta di periodi più ristretti, di mesi o di giorni, il giudizio sulla loro utilità non è così ovvio, per cui si richiede una motivazione.

29. Tuttavia, come ho rilevato nelle conclusioni che ho presentato nella causa *Grundig italiana*, non spetta alla Corte di giustizia formulare tale giudizio, bensì, salvo casi evidenti³⁵, al giudice nazionale³⁶. Per determinare se un termine specifico soddisfi o

29 — Sentenza *Bassin e Salson*, cit. nella nota precedente, punti 16 e 17.

30 — Sentenza 17 luglio 1997, causa C-90/94 (Racc. pag. I-4085).

31 — Sentenza *Haahr Petroleum*, cit., punto 49.

32 — Sentenza *Grundig italiana*, cit. supra alla nota 3, punto 38.

33 — Sentenza *Grundig italiana*, punto 39.

34 — Sentenza *Grundig italiana*, punto 40.

35 — Come il caso dei termini annuali.

36 — Paragrafo 27 delle conclusioni citate supra.

meno il principio di effettività, occorre prendere in considerazione «la totalità delle condizioni di fatto e di diritto, formali e sostanziali, che l'ordinamento giuridico nazionale richiede per l'esercizio delle azioni di ripetizione. Solo con questa visione globale, della quale dispongono unicamente i giudici [nazionali], si può dare una soluzione definitiva»³⁷.

quando invece pensavano di poter disporre ancora di quasi due anni³⁹. Tuttavia, l'argomento sviluppato in tale caso specifico non sembra riguardare tutti i sistemi giuridici nazionali, ma soltanto l'ordinamento italiano, nei limiti in cui sono state valutate unicamente le condizioni del suo regime processuale; per cui la sentenza era priva del carattere generale e oggettivo ad essa inerente per assolvere la sua funzione essenziale di assicurare l'interpretazione uniforme del diritto comunitario, trasformandosi in una esegesi *uti singulis*, che si riferisce ad un ordinamento giuridico in particolare.

30. In tal senso si è pronunciata la Corte di giustizia in alcune occasioni. Infatti, nella sentenza *Dilexport* essa ha affermato che spetta al giudice nazionale decidere se, in pratica, le modalità processuali applicabili rendano impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario³⁸, riferimento che include il termine per l'esercizio dell'azione, il quale costituisce il primo atto del detto procedimento.

31. Si può presumere che nella causa *Grundig* italiana concorressero elementi sufficienti affinché la Corte stessa si avventurasse a formulare un giudizio, tenuto conto del fatto che si trattava del passaggio da un termine di decadenza quinquennale ad uno triennale, cosicché i contribuenti, i cui diritti erano sorti circa tre anni prima, si vedevano in pratica costretti ad agire in tre mesi,

32. È indubbio che, come la stessa Corte di giustizia ha ammesso in ripetute occasioni, il sistema di impugnazione di imposte illegittimamente liquidate e il sistema del rimborso delle imposte indebitamente versate sono regolati in maniera diversa nei singoli Stati membri. Di conseguenza, è difficile valutare in astratto se un termine transitorio di novanta giorni, come quello controverso nella causa *Grundig* italiana, soddisfi il principio di effettività, poiché, per poter formulare un giudizio, si deve tenere conto, oltre che della durata, di molte altre circostanze, quali, ad esempio, e senza pretendere di essere esaustivo: se l'ordinamento ammetta l'autodifesa o invece richieda l'intervento di un avvocato; se il ricorrente possa stare in giudizio di persona o se, invece, debba conferire un mandato di rappresentanza; in quest'ultima ipotesi, se la legge richieda un atto pubblico; se, nel caso delle persone giuridiche, sia necessaria l'adozione di un accordo specifico al fine di agire in giudizio, tenendo presenti, se del

37 — *Ibidem*, paragrafo 27, in fine.

38 — Sentenza *Dilexport*, cit. supra alla nota 2, punto 32, in fine.

39 — Sentenza *Grundig* italiana, punto 39.

caso, i termini, le condizioni e le forme prescritte a tali effetti; se sia richiesta la previa presentazione di un reclamo alla amministrazione competente; se tale reclamo abbia effetto sospensivo; se l'intenzione di ricorrere in giudizio debba essere comunicata alle autorità pubbliche. Si potrebbe ampliare ancora l'elenco degli elementi che condizionano l'esercizio dell'azione di ripetizione, ponderandone le relative difficoltà ed i costi in ciascuno Stato.

34. Per tali ragioni, come ho già esposto nelle conclusioni nella causa Grundig italiana, il concetto giuridico indefinito di «termine ragionevole», cui si riferisce la giurisprudenza comunitaria per considerare soddisfatto il principio di effettività, deve essere precisato dai giudici nazionali, salvo casi eccezionali in cui, o perché il termine risulta chiaramente sufficiente o perché la sua insufficienza non può essere messa in dubbio, il giudizio non richiede che ci si attenga alle condizioni specifiche di ciascun sistema nazionale, per cui non presenta inconvenienti il fatto che a formularlo sia la Corte di giustizia.

33. A fronte di tali disparità e di altre peculiarità dei sistemi nazionali — facilmente immaginabili da coloro che operano nel campo del diritto comparato europeo —, l'ordinamento giuridico comunitario deve assicurare la salvaguardia dei diritti che conferisce ai singoli⁴⁰, e perciò stabilisce che le modalità procedurali nazionali applicabili alle azioni dirette a tutelare tali diritti non possano essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna, né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario⁴¹.

35. Pertanto, non appare coerente che la Corte, nella sentenza Grundig italiana, dopo aver dichiarato insufficiente un particolare termine, stabilisse il periodo minimo sufficiente per assicurare l'effettivo esercizio delle azioni fondate sul diritto comunitario, attribuendosi funzioni di legislatore, non si sa bene se comunitario o italiano. Per di più, la citata sentenza non motiva la scelta di un termine di sei mesi, né spiega perché considera adeguato tale termine, ma si limita ad addurre che esso consente «ai contribuenti di ordinaria diligenza di conoscere il nuovo regime e di predisporre ed avviare la loro azione in condizioni che non compromettano le loro opportunità di successo»⁴². Perché un termine di tre mesi non è idoneo e invece uno di sei lo è? La sentenza Grundig italiana si rivela così il frutto di un atteggiamento volontaristico e di un'errata interpretazione del meccanismo pregiudiziale. Ai sensi dell'art. 234 CE, la Corte di giustizia

40 — Si ricordi che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, il diritto al rimborso delle somme rimosse in violazione dell'ordinamento giuridico dell'Unione europea è la conseguenza e il complemento dei diritti riconosciuti ai singoli dalle norme comunitarie come interpretate dalla stessa Corte; pertanto gli Stati membri sono tenuti a rimborsare i tributi riscossi in violazione del detto ordinamento (v., inter alia, sentenze 2 dicembre 1997, causa C-188/95, *Fantask*, Racc. pag. I-6783, punto 38, e 9 febbraio 1999, *Dilexport*, cit., punto 23; si veda inoltre la sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite da C-10/97 a C-22/97, *IN.CO. GE90* e a., Racc. pag. I-6307, punto).

41 — V. sentenze citate supra, alle note 2 e 3.

42 — Sentenza Grundig italiana, cit., punto 40.

ha il compito di pronunciarsi sull'interpretazione del diritto comunitario e di fornire ai giudici nazionali orientamenti precisi per l'applicazione dello stesso, non essendo in alcun modo legittimata a intervenire in quest'ultima operazione giuridica, a pena di ignorare i fondamenti di questo strumento di collaborazione tra organi giurisdizionali, che impone uno scrupoloso rispetto degli ambiti di competenza di ognuno⁴³. In realtà, quando esprime pronunce di tale natura, la Corte di giustizia si comporta allo stesso modo che nel ricorso diretto, in quanto si attribuisce, in spregio delle norme del Trattato, poteri di piena giurisdizione che incidono pesantemente sulla competenza sovrana del giudice nazionale a risolvere la controversia principale⁴⁴. Il sistema instaurato dall'art. 234 CE poggia sulla differenza tra l'integrazione e l'applicazione delle norme, consentendo in tal modo di conciliare la legittima autorità del giudice nazionale con la necessaria uniformità del diritto comunitario, come, anni or sono, aveva

segnalato Robert Lecourt⁴⁵. Lo svolgimento di questo compito, richiede il rispetto scrupoloso della ripartizione delle competenze⁴⁶. È pur vero che la distinzione tra interpretazione e applicazione è assai sottile, poiché risulta difficile interpretare una norma senza applicarla, o applicarla senza interpretarla, tuttavia la Corte di giustizia deve evitare di sostituirsi al giudice nazionale, e cercare invece di attenersi, entro i limiti tracciati dall'ordinanza di rinvio, al compito di fornire risposte precise⁴⁷. Ami Barav⁴⁸ ha riconosciuto che, nonostante le dichiarazioni solenni della Corte di giustizia sul rispetto dovuto nei confronti delle competenze del giudice nazionale, la realtà appare ben diversa⁴⁹.

36. Per le ragioni in precedenza esposte, propongo alla Corte di giustizia di risolvere la questione posta dal Tribunal Tributario de

43 — Sentenza 22 novembre 1978, causa 93/78, Lothar Mattheus (Racc. pag. 2203, punto 5). Nelle sue conclusioni, l'avvocato generale Mayras ha posto in rilievo che la Corte di giustizia può fondare la propria competenza a pronunciarsi in via pregiudiziale solo nell'ambito delle precise condizioni alle quali tale potere le viene attribuito dall'art. 177 del Trattato CE (pag. 2212).

44 — Nella sentenza 30 settembre 2003, causa C-224/01, Köbler (Racc. pag. I-10239), la Corte ha persistito nel medesimo errore. Con riguardo alla responsabilità patrimoniale degli Stati membri per danni cagionati ai singoli da violazioni del diritto comunitario imputabili ad un organo giurisdizionale nazionale, essa ha elencato i presupposti e le condizioni che devono concorrere affinché possa essere fatta valere tale responsabilità (punto 59); tuttavia, dopo aver ammesso che l'applicazione dei presupposti che fanno sorgere tale responsabilità spetta al giudice nazionale (punto 100), ha invaso un terreno che le è interdetto, lanciandosi in un'operazione estranea alle competenze che le sono proprie (punto 101 e segg.). Nell'ambito di un ricorso di impugnazione, la Corte di giustizia ha commesso un errore simile con la sentenza 20 settembre 2001, causa C-383/99 P, Procter & Gamble (Racc. pag. I-6251), nota come sentenza «Baby-dry», dove essa ha, di nuovo, travalicato i limiti della propria giurisdizione, come ho avuto occasione di indicare, per la prima volta, nelle conclusioni che ho presentato il 31 gennaio 2002 nella causa C-363/99, KPN (v., in particolare, paragrafo 68), non ancora decisa con sentenza.

45 — Lecourt, R., in *Le juge devant le Marché Commun*, Ed. Institut universitaires des hautes études internationales, Ginevra, 1970, pag. 50.

46 — Lagrange, M. «L'action préjudicielle dans le droit interne des États membres et en droit communautaire», *Revue trimestrielle de droit européenne*, 1974, pag. 268.

47 — De Richemont, J., *L'intégration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne*, Ed. Librairie du Journal des notaires et des Avocats, Parigi, 1975, pag. 41 e segg.

48 — Barav, A., «Le renvoi préjudiciel communautaire», in *Justice. Revue générale de droit processuel*, n. 6, pag. 14.

49 — Recentemente, lo stesso Barav, A. «Transmutations Préjudicielles», nel libro di autori vari *Une communauté de droit. Festschrift für Gil Carlos Rodrigues Iglesias*, Ed. BWV Berliner Wissenschafts-verlag, Berlino, 2003, pag. 622, ribadisce che «la coopération entre les juridictions nationales et la Cour de justice dans le cadre de la procédure préjudicielle est articulée autour d'une répartition "impérative" de fonctions dont le respect mutuel constitue la sève» [«la cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte di giustizia nell'ambito del procedimento pregiudiziale si articola intorno ad una ripartizione "imperativa" delle funzioni il cui rispetto reciproco costituisce la linfa»].

Primera Instância de Lisboa nei termini già indicati dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, e cioè nel senso che:

- il diritto comunitario e, in particolare, il principio che sancisce la sua effettività, osta all'applicazione di disposizioni di uno Stato membro che, con riguardo alle azioni di ripetizione di tributi percepiti in violazione della normativa comunitaria, fissano un termine di decadenza che rende in pratica estremamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso;
- spetta al giudice nazionale, dopo aver valutato tutti gli elementi di fatto e di diritto, formali e sostanziali, che concorrono nell'esercizio dell'azione, stabilire se il termine fissato dall'ordinamento interno sia ragionevole e assicuri il rispetto del suddetto principio.

2. In subordine

37. Se la Corte ritenesse necessario pronunciarsi sulla domanda che costituisce oggetto della causa principale, esprimendosi in merito all'adeguatezza di un termine concreto e specifico come quello di novanta giorni previsto all'art. 102, n. 1, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, mi sembra corretto ritenere che, alla luce delle circostanze di fatto all'origine della lite e considerata la conoscenza inevitabilmente frammentaria dell'ordinamento giuridico portoghese, secondo i parametri forniti nella

sentenza di rinvio, il suddetto termine sia ragionevole e, quindi, tale da consentire alla Recheio l'esercizio dei suoi diritti con ogni garanzia di effettività.

38. La lett. a) della citata norma indica come dies a quo per la decorrenza del termine il giorno successivo a quello in cui è scaduto il periodo previsto per il pagamento volontario del tributo, che, in linea generale, dura trenta giorni a decorrere dalla notifica dell'avviso di liquidazione del tributo⁵⁰. Nella causa principale, l'atto impugnato è stato notificato il 4 marzo 1998, per cui, in via di principio, il periodo previsto per il pagamento volontario spirava intorno al 15 aprile⁵¹ seguente, talché la citata società aveva tempo approssimativamente fino al 19 agosto per presentare un ricorso in sede giurisdizionale⁵².

39. Un periodo che, in realtà, si estende per quasi cinque mesi e mezzo (dal giorno in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione del tributo impugnato fino alla scadenza del termine per presentare ricorso giurisdizionale), non rende difficile né impossibile l'esercizio effettivo dei diritti di cui si discute nella causa principale.

50 — V. art. 85, n. 2, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

51 — Non abbiamo il computo esatto dei giorni festivi secondo il calendario portoghese per il periodo considerato.

52 — Per il computo dei termini v. art. 72 del *Código do Procedimento Administrativo* e gli artt. 20 del *Código de Procedimento e de Processo Tributário* e 279 del codice civile portoghese.

40. In primo luogo, occorre ricordare che, conformemente alla giurisprudenza della Corte di giustizia⁵³, il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione di una direttiva un termine nazionale di decadenza che inizia a decorrere dalla data del pagamento dei tributi di cui trattasi, e questo anche se, a tale data, la direttiva non sia stata ancora correttamente attuata nell'ordinamento interno⁵⁴. Siffatta soluzione, che cerca di mantenere un equilibrio tra l'effettività del diritto alla tutela giurisdizionale e il principio di certezza del diritto, non si rivela, come ho già indicato nelle mie conclusioni nella causa Edis⁵⁵, pienamente soddisfacente per i contribuenti, che si vedono obbligati a pagare un tributo contrario al diritto comunitario; tuttavia, stante l'assenza di una norma uniforme in materia, spetta agli Stati membri stabilire, nel rispetto delle condizioni più volte enunciate, i presupposti dell'azione di ripetizione⁵⁶.

41. E in questa ricerca dell'equilibrio tra i diritti dei contribuenti e l'interesse generale, che impedisce di lasciare sine die le decisioni amministrative sotto la spada di Damocle di un'eventuale impugnazione in sede giurisdizionale, la fissazione di un termine ultimo per la presentazione di un ricorso in sede giurisdizionale, con le modalità previste dal diritto processuale portoghese, merita di essere considerata ragionevole. Tale termine delinea un periodo sufficiente affinché, una volta che sia venuto a conoscenza dell'avviso di liquidazione del tributo, l'interessato prenda la decisione di impugnarlo, raccolga tutti gli elementi di fatto e di diritto necessari per l'impugnazione e prepari una difesa appropriata⁵⁷. Se prendiamo in esame le normative di altri Stati membri in materia, si ottiene la conferma che tutte prevedono termini simili per la presentazione del ricorso⁵⁸, i quali operano nei rispettivi

53 — V. il dispositivo delle sentenze Fantask e a., Edis, Ansaldo e Spac, citate in precedenza.

54 — Unicamente nella sentenza 25 luglio 1991, causa C-208/90, Emmott (Racc. pag. I-4369), la Corte ha sostenuto la tesi contraria, anche se l'ha poi abbandonata nelle sentenze successive (v. quelle citate nella nota precedente, nonché sentenze 27 ottobre 1993, causa C-338/91, Steenhorst-Neerings, Racc. pag. I-5475, e 6 dicembre 1994, causa C-410/92, Johnson, pag. I-5843), con il motivo che la fattispecie di quella causa era del tutto particolare.

55 — V. paragrafo 81 delle mie conclusioni nella causa Edis.

56 — In ogni caso, il diritto processuale portoghese offre un rimedio suppletivo come l'azione dichiarativa, soggetta ad un termine di esercizio di quattro anni, che può essere esperita quando risulta essere il mezzo più idoneo ad assicurare una tutela piena ed efficace (v. art. 145 del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*). Ciononostante, il Tribunale Tributário de Primeira Instância de Lisboa ha ritenuto che tale azione non fosse il mezzo processuale adatto per trattare la causa della Recheio (v. lett. i) dell'ordinanza di rinvio).

57 — L'art. 108, n. 1, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário* dispone che «l'impugnazione si formula con una domanda rivolta al giudice o al tribunale competente, in cui devono essere indicati l'atto impugnato e l'autorità che lo ha emanato, e in cui devono essere esposti i fatti e i motivi di diritto sui quali si fonda la pretesa».

58 — In diritto spagnolo il termine, in linea generale, è di due mesi (art. 46, n. 1, della legge 13 luglio 1998, n. 29, recante disciplina dei ricorsi amministrativi in sede giurisdizionale) come nel sistema francese (art. 1 del decreto 11 gennaio 1965, n. 65, relativo ai termini per il ricorso contenzioso in materia amministrativa). Il diritto belga stabilisce un termine di sessanta giorni (art. 30, n. 2, delle *lois coordonnées sur le Conseil d'Etat*) [leggi coordinate sul Consiglio di Stato], analogamente al diritto italiano, con riguardo alla proposizione del ricorso in materia tributaria (art. 21, n. 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413). L'ordinamento giuridico tedesco fissa un termine di un mese (art. 74 della *Verwaltungsgerichtsordnung* (VwGO) [legge sulla giurisdizione amministrativa] del 21 gennaio 1960. Il dies a quo per la decorrenza dei termini è il giorno successivo alla data di pubblicazione o di notificazione dell'atto impugnato o, se del caso, del rigetto del ricorso amministrativo previo.

sistemi giuridici senza che venga posta in dubbio la loro idoneità a consentire all'interessato di chiedere la tutela giurisdizionale dei propri diritti.

42. Inoltre, è indiscutibile il fatto che alle azioni fondate sul diritto interno debbano essere garantite le stesse modalità temporali di esercizio applicabili alle azioni che si fondano sul diritto comunitario, poiché sul piano dei principi, non si potrebbe sostenere il contrario.

43. La circostanza che l'amministrazione disponga di termini più ampi per l'esercizio della potestà tributaria⁵⁹, non indica che il termine di novanta giorni concesso ai contribuenti per introdurre il ricorso amministrativo in sede giurisdizionale leda il principio di effettività del diritto comunitario. Per cominciare, in quanto i principi e gli

obiettivi che reggono l'esercizio dell'una e dell'altra azione sono totalmente diversi, il giudizio circa l'adeguatezza dei termini prescinde dal fatto che l'amministrazione disponga di periodi più ampi per agire. In secondo luogo, poiché in questo ambito l'imperativo di uguaglianza non opera: è evidente che i pubblici poteri e i cittadini non debbono essere soggetti alle stesse norme. La decadenza del diritto di liquidare i tributi e la prescrizione del debito fiscale rispondono a criteri molto diversi da quelli su cui poggia l'assoggettamento a determinati termini del diritto dei cittadini di agire in giudizio. La Recheio effettua un lodevole sforzo argomentativo nelle sue osservazioni scritte, tuttavia mescola istituti giuridici diversi, come la decadenza e la prescrizione, e manifesta ancora più confusione nel suo ragionamento quando trascura il fatto che l'amministrazione portoghese può revocare gli atti validi costitutivi di diritti e di interessi protetti dalla legge unicamente per la parte in cui essi producono effetti sfavorevoli per i destinatari⁶⁰, così come il fatto che gli atti invalidi devono essere revocati entro il termine previsto per il relativo ricorso contenzioso⁶¹.

60 — V. art. 140 del *Código do Procedimento Administrativo*, che si applica suppletivamente al *Código de Procedimento e de Processo Tributário* [art. 2, lett. d), di quest'ultimo testo normativo].

61 — V. art. 141 del *Código do Procedimento Administrativo*. L'art. 78 della *Ley Geral Tributária*, cui si riferisce la Recheio nelle sue osservazioni scritte, che assoggetta la revisione degli atti tributari su istanza dell'interessato al termine indicato per l'introduzione del reclamo amministrativo, poiché l'amministrazione dispone di quattro anni, si applica unicamente alle revisioni a favore dell'amministrato (Lima Guerreiro, A., *Ley Geral Tributária. Anotada*, Editora Rei dos Libros, Lisbona, 2001, pag. 343).

59 — Il diritto di liquidare i tributi decade dopo quattro anni e il termine di prescrizione del debito d'imposta è di otto anni; d'altra parte, l'amministrazione dispone di quattro anni per riesaminare d'ufficio gli atti emanati in questa materia (rispettivamente, artt. 45, 48 e 78 della *Ley Geral Tributária*).

VI — Conclusione

44. Sulla base delle precedenti considerazioni, propongo alla Corte di giustizia di risolvere le questioni pregiudiziali poste dal Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa nel seguente modo:

«Il diritto comunitario e, in particolare, il principio che sancisce la sua effettività, ostano all'applicazione di disposizioni di uno Stato membro che, ai fini dell'esercizio delle azioni di ripetizione di tributi percepiti in violazione della normativa comunitaria, fissano un termine che rende, in pratica, estremamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso.

Spetta al giudice nazionale stabilire, in base alla valutazione di tutti gli elementi di fatto e di diritto, formali e sostanziali, che concorrono all'esercizio dell'azione di ripetizione, se il termine previsto dall'ordinamento interno sia ragionevole e assicuri il rispetto del suddetto principio».

45. In subordine, qualora la Corte, nonostante quanto disposto dall'art. 234 CE, ritenesse necessario pronunciarsi sull'applicazione del diritto comunitario alla fattispecie della causa principale, proporrei di indicare che:

«Il diritto comunitario non osta alla fissazione di un termine, come quello controverso nella causa principale, per l'esercizio dell'azione di ripetizione di tributi riscossi in violazione delle sue disposizioni, sempreché tale termine si applichi anche alle domande di rimborso fondate sul diritto interno».