

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MARCO DARMON

presentate il 17 marzo 1993 *

*Signor Presidente,
Signori Giudici,*

benefici un cittadino, un residente oppure una società britannica.

1. Una disposizione tributaria di uno Stato membro stabilisce le modalità per la ripetizione dell'indebito prevedendo che, in caso di rimborso di un'imposta non dovuta, una società abbia diritto a un indennizzo calcolato in percentuale sulle somme rimborsate, a condizione che essa abbia il proprio domicilio fiscale nel detto Stato.

2. La High Court of Justice dell'Inghilterra e del Galles vi chiede in sostanza se una condizione di questo tipo sia o no in contrasto con l'art. 52 del Trattato.

3. La succursale londinese della Commerzbank (in prosieguo: la «Commerzbank») — che non ha nel Regno Unito il proprio domicilio fiscale¹ — tra il 1973 e il 1976 aveva concesso prestiti ad alcune società americane e aveva pagato al Regno Unito l'imposta dovuta sugli interessi versati da queste ultime.

4. Orbene, dall'art. XV della convenzione sulla doppia imposizione conclusa il 2 agosto 1946² tra il Regno Unito e gli Stati Uniti risulta che i dividendi e gli interessi pagati da una società americana sono esenti dall'imposta britannica sui redditi salvo quando ne

5. Il 12 febbraio 1990, la Chancery Division della High Court inglese confermava una decisione del Commissioner for the special purposes of the Income Tax Acts, nella quale si rilevava che, in forza del detto articolo, nessuna imposta era dovuta dalla Commerzbank che otteneva il giorno stesso il rimborso di una somma pari a 4 222 234 lire sterline (UKL).

6. Con un secondo procedimento, la società chiedeva, come indennizzo, gli interessi sulla somma versata in eccesso avvalendosi dell'art. 825, n. 2, dell'Income and Corporation Taxes Act del 1988, ai sensi del quale il rimborso dell'indebito «viene aumentato di un importo ("rimborso supplementare"³) pari agli interessi sull'importo pagato (...)».

7. La domanda veniva respinta dal Board of Commissioners of the Inland Revenue, in quanto, ai sensi del primo paragrafo del medesimo articolo, il diritto agli interessi è riconosciuto soltanto alle società che hanno il domicilio fiscale nel Regno Unito.

8. Nel maggio 1990, la società ricorrente proponeva un ricorso in «judicial review» contro il provvedimento dell'amministrazione, nel quale asseriva che il requisito del

* Lingua originale: il francese.

1 — Questo punto è assodato. V. decisione del giudice nazionale, punto 35.

2 — Convenzione emendata dal protocollo aggiunto 20 settembre 1966.

3 — Detto «repayment supplement».

possesto del domicilio fiscale integrava una palese violazione degli artt. 52, 53 e 58 del Trattato, nonché degli artt. 5 e 7 dello stesso ⁴.

9. La High Court vi domanda pertanto se il diniego di pagamento del rimborso supplementare per il solo fatto che la società creditrice non ha il domicilio fiscale nel Regno Unito sia compatibile o meno con il diritto comunitario e, in particolare, con i citati articoli del Trattato CEE. Vi domanda del pari se la soluzione di tale questione possa essere influenzata dal fatto che la detta società, se avesse avuto il domicilio fiscale nel Regno Unito, non avrebbe ottenuto l'esenzione dall'imposta ⁵.

10. Il governo britannico sostiene che, nel caso di specie, non si è operata alcuna discriminazione contraria al Trattato e concentra la sua tesi sulla necessità di confrontare la posizione della Commerzbank con quella di una società britannica nell'ambito della normativa tributaria di cui trattasi, *considerata nel suo complesso* ⁶. Lungi dal subire una discriminazione dal regime tributario britannico, la Commerzbank avrebbe invece goduto di un trattamento privilegiato avendo infatti fruito di un'agevolazione concessa soltanto ai non residenti (vale a dire la possibilità di ottenere il rimborso di un'imposta normalmente dovuta dai residenti). Se la banca avesse avuto il domicilio fiscale nel Regno Unito, avrebbe dovuto pagare la tassa e non si sarebbe posto il problema del suo rimborso. Essa non potrebbe pertanto pretendere di cumulare le agevolazioni riservate ai non residenti dalle disposizioni dell'accordo sulla doppia imposizione, con le agevolazioni concesse ai residenti ai sensi dell'art. 825, n. 2 (in prosieguo: l'«art. 825»).

4 — V. punto 1.10 delle osservazioni del governo britannico.

5 — Il testo della questione pregiudiziale figura nella relazione d'udienza (I-A).

6 — V. punto 2.3 delle osservazioni del governo britannico.

11. Per comprendere a fondo tale assunto occorre anzitutto identificare in modo preciso la discriminazione allegata dalla Commerzbank. A tal fine, è necessario mettere a confronto gli effetti della ripetizione dell'indebitato in materia tributaria sulla società *che ha il domicilio fiscale* nel Regno Unito e sulla società *che non l'ha*, nell'ipotesi in cui si trovino entrambe nella seguente situazione: dopo aver ingiustamente pagato una tassa, qualunque essa sia, ne ottengono il rimborso e reclamano gli interessi sulle somme versate per il periodo in cui non ne hanno avuto la disponibilità, e questo *qualunque sia il motivo del rimborso*. Ai sensi della norma in esame, se la prima società può pretendere la maggiorazione del rimborso, la seconda ne è invece esclusa.

12. Non si tratta infatti, a mio parere, così come vi è stato suggerito dal governo britannico, di confrontare complessivamente il caso della società con domicilio fiscale all'estero che, avendo versato un'imposta da cui era esente in forza di una convenzione sulla doppia imposizione, chiede di poter fruire del «repayment supplement», con il caso della società domiciliata nel Regno Unito che è effettivamente *debitrice* della tassa di cui non può per legge ottenere il rimborso e quindi si avvale della disposizione che invece lo prevede.

13. Mi sembra infatti che una regola del genere vada applicata qualunque sia il motivo della ripetizione, non avendo essa alcuna attinenza con le convenzioni sulla doppia imposizione.

14. Certamente, la società che non ha il domicilio fiscale nel Regno Unito può fruire, in forza della convenzione, di un'esenzione fiscale sugli interessi relativi ai prestiti concessi. Tale convenzione, tuttavia, non è intesa

a disporre esenzioni fiscali, bensì la ripartizione dell'imposta tra gli Stati ad essa aderenti.

15. Anche ammettendo che il semplice spostamento dell'imposta da uno Stato all'altro si risolva in realtà in un'esenzione vera e propria — qualora nello Stato di origine della società non siano imponibili gli interessi — il vantaggio che questa ne trae deriva solo, a mio parere, dal regime tributario di quest'ultimo Stato. Tutto questo non ha tuttavia alcuna attinenza con il diritto alla maggiorazione, diritto che è *accessorio* al rimborso dell'indebito, e non fa venir meno la discriminazione originata dall'applicazione di una norma che priva un contribuente di un'agevolazione che gli spetta, per il solo fatto di non avere il domicilio fiscale in tale Stato.

16. Non dimentichiamo infatti che la società estera ha versato un'imposta *che per legge non era dovuta* e chiede quindi di essere rimborsata alle stesse condizioni di una società nazionale che si trovi nell'identica situazione. La maggiorazione non costituisce un nuovo «vantaggio»⁷ concesso alla società estera, trattandosi invece per quest'ultima, di un risarcimento dovuto per non aver potuto disporre, per un certo periodo, di una somma di sua appartenenza.

17. La posizione della società estera dev'essere al contrario confrontata con quella, del tutto concreta e paragonabile, della società nazionale che abbia pagato un'imposta non dovuta, e non certo con il caso di tutt'altra società che abbia versato un'imposta di cui era effettivamente debitrice.

18. Ipotizziamo che la società estera abbia giustamente pagato un'imposta della quale né essa né una società nazionale siano debtrici: non è forse palese il carattere discriminatorio di una norma come quella in esame, dato che la prima società viene privata degli interessi che la società nazionale può invece percepire?

19. La posizione del Regno Unito urta, tra l'altro, con un'obiezione di fondo: la convenzione anglo-americana sulla doppia imposizione, ha eliminato, secondo tale Stato, qualsiasi possibilità di discriminazione a danno delle società estere dato che queste sono esonerate da un'imposta che solo le società nazionali sono tenute a versare. Sarebbe quindi l'applicazione di una convenzione contro la doppia imposizione a permettere di eliminare una discriminazione relativa alle condizioni di ripetizione dell'indebito in materia tributaria.

20. Orbene, come avete affermato nella sentenza 28 gennaio 1986, Commissione/Francia⁸

«(...) i diritti attribuiti ai destinatari dall'art. 52 del Trattato sono *assoluti* e uno Stato membro non può far dipendere la loro osservanza dal contenuto di un trattato stipulato con un altro Stato membro»⁹.

21. Quindi, l'osservanza del diritto comunitario non può dipendere dall'applicazione di una convenzione conclusa con uno Stato terzo.

7 — Decisione del giudice di rinvio, allegato pag. 15.

8 — Causa 270/83 (Racc. pag. 273).

9 — Punto 26 della motivazione, il corsivo è mio.

22. Infatti, dall'art. 234 del Trattato avete dedotto che, dal momento che i diritti degli Stati terzi non vengono messi in discussione, le convenzioni concluse prima dell'entrata in vigore del Trattato stesso tra questi e alcuni Stati membri, non possono essere invocate per giustificare restrizioni al commercio intracomunitario ¹⁰.

23. Analogamente, un accordo concluso con uno Stato terzo da uno Stato membro, prima della sua adesione alla Comunità, non può essere invocato per giustificare le restrizioni alla libertà di stabilimento tra gli Stati membri.

24. Per determinare se la società estera venga discriminata nelle condizioni di applicazione del «repayment supplement», non è possibile confrontare la sua posizione con quella delle società nazionali che invece non possono avvalersi di tale norma.

25. Non ha pertanto alcuna rilevanza, ai fini della soluzione della questione pregiudiziale, il fatto che una società non avrebbe potuto fruire dell'esenzione dall'imposta (sebbene la questione del rimborso di essa non sia stata sollevata) se avesse avuto il domicilio fiscale nello Stato membro di cui trattasi.

26. Il diritto riconosciuto dall'art. 52 del Trattato, non è soltanto il diritto di costituire una sede in un altro Stato membro della Comunità, ma è pure quello di stabilirvi agenzie, filiali o succursali ¹¹.

27. Queste ultime devono essere sottratte a qualunque discriminazione. Il fatto che una

banca abbia potuto creare una filiale piuttosto di una succursale non può giustificare una violazione del diritto di stabilimento:

«(...) dato che l'art. 52, primo comma, seconda frase, lascia espressamente agli operatori economici la possibilità di scegliere liberamente la forma giuridica idonea per l'esercizio delle loro attività in un altro Stato membro, questa libera scelta non dev'essere limitata da disposizioni fiscali discriminatorie» ¹².

28. Si può sostenere che una discriminazione in base al *domicilio fiscale* costituisce del pari una discriminazione indiretta in base alla nazionalità?

29. L'art. 52, così come gli artt. 30, 48 e 59, è stato inizialmente ritenuto «lex specialis» rispetto all'art. 7, vale a dire una semplice applicazione del principio di non discriminazione sancito da quest'ultimo.

30. Ormai da molto tempo voi riconosceste che l'art. 52 vieta le discriminazioni palesi in base alla nazionalità ¹³.

31. Il detto articolo vieta, inoltre, «tutte le forme dissimulate di discriminazione che, in applicazione di altri criteri di distinzione, conducono di fatto al medesimo risultato (...)» ¹⁴. Infatti, nella sentenza 28 aprile 1977, Thieffry ¹⁵, voi citate il programma generale

10 — V. sentenze 11 marzo 1986, causa 121/85, Conegate Limited (Racc. pag. 1007, punto 25 della motivazione), e 22 settembre 1988, causa 286/86, Ministère Public/Deserbais (Racc. pag. 4907, punto 18 della motivazione).

11 — V. sentenza 27 settembre 1988, causa 81/87, Daily Mail (Racc. pag. 5483, punto 17 della motivazione).

12 — Punto 22 della citata sentenza Commissione/Francia. V. del pari sentenza 10 luglio 1986, causa 79/85, Serges (Racc. pag. 2375, punto 16 della motivazione).

13 — Sentenza 21 giugno 1974, causa 2/74, Reyners (Racc. pag. 631). La suddetta sentenza stabilisce peraltro il principio secondo cui l'art. 52 è direttamente efficace dalla scadenza del periodo transitorio.

14 — Sentenza 5 dicembre 1989, causa C-3/88, Commissione/Italia (Racc. pag. 4035, punto 8 della motivazione).

15 — Causa 71/76 (Racc. pag. 765).

per la soppressione delle restrizioni alla libertà di stabilimento, adottato il 18 dicembre 1961 in applicazione dell'art. 54 del Trattato, che prevedeva di eliminare «ogni sorta di discriminazione dissimulata, dichiarando, al titolo III, lett. B, che dovevano venir abolite in quanto restrizioni "le condizioni alle quali una disposizione legislativa, regolamentare o amministrativa, o una prassi amministrativa subordinano l'accesso ad un'attività non salariata o il suo esercizio e che, sebbene applicabili senza distinzione¹⁶ di cittadinanza, ostacolano esclusivamente o principalmente l'accesso o l'esercizio di tale attività ai cittadini stranieri"»¹⁷.

32. Il requisito della residenza può quindi costituire una discriminazione dissimulata in base alla nazionalità in quanto, di fatto, colpisce principalmente i cittadini degli altri Stati membri.

33. Avete infatti dichiarato che l'art. 52 osta a che uno Stato membro pretenda, come condizione per l'immatricolazione di un peschereccio nel suo registro nazionale, che i proprietari, i noleggiatori e gli esercenti della nave siano cittadini di questo Stato e abbiano la loro residenza o il loro domicilio nel detto Stato¹⁸.

34. A tal proposito, avete dichiarato:

«Quanto alla condizione relativa al fatto che i proprietari, i noleggiatori e gli esercenti di

una nave e, nel caso di una società, gli azionisti e gli amministratori della stessa sono tenuti ad essere residenti e domiciliati nello Stato dell'immatricolazione, si deve rilevare che una simile condizione, non giustificata dai diritti e dagli obblighi nascenti dalla concessione a una nave dell'uso di una bandiera nazionale, si risolve in una discriminazione fondata sulla nazionalità. Invero, i cittadini dello Stato considerato sono in gran maggioranza residenti e domiciliati in tale Stato soddisfacendo quindi automaticamente tale condizione, mentre i cittadini degli altri Stati membri dovrebbero nella maggior parte dei casi spostare la loro residenza e il loro domicilio in tale Stato, per poter ottemperare alle prescrizioni della normativa di quest'ultimo. Ne consegue che l'art. 52 osta ad una simile condizione»¹⁹.

35. Una discriminazione fondata sulla residenza può pertanto risultare contraria all'art. 52.

36. Cosa dire del requisito *del domicilio fiscale*?

37. In un analogo settore, tale requisito riveste un'importanza del tutto particolare: lo si preferisce al requisito della nazionalità che comporterebbe la tassazione da parte di uno Stato di persone che possono aver perso ogni collegamento effettivo, soprattutto economico, con tale Stato.

38. Il requisito del domicilio fiscale è per altro verso preso in considerazione dal diritto comunitario. Infatti, le direttive del Consiglio 23 luglio 1990, relative al regime

16 — Non riguarda la versione italiana.

17 — Ivi, punto 13 della motivazione. V. del pari l'art. 67 del Trattato.

18 — Sentenza 25 luglio 1991, causa C-221/89, Factortame (Racc. pag. I-3905, dispositivo della sentenza).

19 — Ibidem, punto 32.

tributario da applicare alle fusioni ed agli scambi di azioni e al regime tributario comune da applicare alle capogruppo e consociate di Stati membri diversi²⁰, fanno espressamente riferimento alla nozione di «domicilio fiscale».

39. Con l'art. 220 del Trattato CEE, gli Stati membri si sono impegnati ad eliminare le doppie imposizioni all'interno della Comunità e, attraverso convenzioni bilaterali, essi hanno raggiunto tale obiettivo proprio mediante il criterio della residenza.

40. Voi non escludete che, in un settore come quello del diritto tributario, una distinzione a seconda della sede di una società o della residenza di una persona fisica, possa, in determinate circostanze, essere giustificata²¹.

41. Avete tuttavia posto un limite a tale possibilità. Nello stabilire le norme in materia, gli Stati membri non possono ledere le libertà garantite dal diritto comunitario a *tutti* i cittadini degli Stati membri. Il principio della libertà di stabilimento, soprattutto, non avrebbe alcuna efficacia qualora potesse essere pregiudicato da disposizioni nazionali discriminatorie in materia d'imposta sui redditi²². Pertanto, dal momento che i non residenti sono equiparati ai residenti e che entrambi sono soggetti al medesimo regime tributario, voi non ammettete che tale regime possa venir *applicato* in modo discriminatorio.

42. A mio parere, quanto sopra rappresenta il principale precetto della citata sentenza Commissione/Francia, nella quale avete dichiarato che:

«(...) trattando in modo identico le due forme di stabilimento sotto il profilo della tassazione dei profitti realizzati, il legislatore francese infatti ha ammesso che non vi è fra le due categorie, per quel che riguarda le modalità e i presupposti di detto tributo, alcuna obiettiva differenza di situazione che possa giustificare la differenza di trattamento»²³.

Vi sarà quindi discriminazione nel

«trattarle diversamente, ai fini dello stesso tributo, per quel che riguarda un vantaggio ad esso connesso, come il credito fiscale»²⁴.

43. Per rilevare una discriminazione contraria all'art. 52, vi siete principalmente basati su questa contraddizione.

44. Analogamente, dato che un diritto viene riconosciuto sia ai residenti sia ai non residenti, lo stesso non può essere attribuito in modo discriminatorio: se il diritto alla ripetizione dell'imposta versata in eccesso è riconosciuto tanto alle società estere quanto a quelle nazionali, poiché non esiste alcuna differenza oggettiva che giustifichi il fatto che le prime ne siano private, tale diritto dev'essere applicato senza discriminazioni, senza distinguere pertanto tra le suddette società ai fini della concessione della maggiorazione del

20 — Rispettivamente le direttive 90/434/CEE e 90/435/CEE (GÜ L 225, pagg. 1 e 6).

21 — V. citata sentenza 28 gennaio 1986, Commissione/Francia, punto 19 della motivazione.

22 — A proposito del principio della parità di trattamento in materia di retribuzione, v. sentenza 8 maggio 1990, causa C-175/88, Biehl (Racc. pag. I-1789, punto 12 della motivazione).

23 — Punto 20 della motivazione.

24 — Ibidem.

rimborso che in realtà è soltanto, lo ripeto, un diritto accessorio.

45. Trattando in modo diverso le società che si trovino ad essere creditrici nei confronti del fisco, la norma che escluda dal pagamento degli interessi le società estere determina una discriminazione a loro danno.

46. Il requisito del domicilio fiscale nasconde forse, nella causa sottoposta al giudice di rinvio, una discriminazione dissimulata in base alla nazionalità?

47. Per il diritto societario, il domicilio fiscale non coincide necessariamente con la sede sociale o la nazionalità.

48. L'esempio britannico è, sotto quest'aspetto, particolarmente illuminante: una società ha la nazionalità britannica quando viene costituita («incorporated») nel Regno Unito e vi ha stabilito la sua sede sociale («registered office») che rappresenterà anche il suo domicilio.

49. Il domicilio è un concetto essenzialmente tributario: esso viene stabilito nel luogo dove la società ha la direzione effettiva²⁵. È stato pure dichiarato che una società costituita nel Regno Unito e che vi aveva la sede sociale, ma la cui direzione effettiva veniva svolta al Cairo, dove il direttore e il personale risiedevano permanentemente, aveva il domicilio fiscale in Egitto e non nel Regno Unito²⁶.

25 — «In tax law a company is ordinarily resident where the actual management of the company is carried on», *Palmer's Company Law*, Sweet and Maxwell, 1992, London, paragrafo 2514.

26 — *Egyptian Delta Land and Investment Co. Ltd v. Todd* (1929), A. C.1, citata da *Palmer's Company Law*, op. cit., paragrafo 2514.

50. Perché vi sia discriminazione dissimulata in base alla nazionalità, secondo la vostra giurisprudenza, non occorre che la misura colpisca soltanto i non residenti, ma che essa li danneggi «principalmente» o «individualmente»²⁷.

51. Non si può quindi contestare il fatto che il requisito della residenza e quello della nazionalità coincidano in gran parte.

52. Come avete rilevato nella sentenza Biehl,

«(...) sebbene si applichi indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente interessato, il criterio che ricollega alla residenza nel territorio nazionale l'eventuale rimborso dell'imposta versata in eccesso rischia di danneggiare in particolare i contribuenti cittadini di altri Stati membri»²⁸.

53. Non si può pertanto sostenere che, in simili circostanze, vi sia parità di trattamento per le società estere.

54. Quid delle giustificazioni avanzate a tal riguardo dal governo britannico?

55. È stato sostenuto che in mancanza di tale restrizione nella ripetizione dell'indebitato, le società con domicilio fiscale all'estero sarebbero avvantaggiate rispetto a quelle nazionali.

27 — V. sentenza 8 maggio 1990, Biehl, citata, punto 14 della motivazione.

28 — *Ibidem*.

56. Voi avete già respinto tale tesi nella citata sentenza Commissione/Francia, in questi termini:

«(...) la differenza di trattamento non può nemmeno essere giustificata da eventuali vantaggi di cui fruirebbero le succursali e agenzie rispetto alle società e che, secondo il governo francese, compenserebbero gli svantaggi derivanti dall'esclusione del credito fiscale. Anche ammettendo che sussistano, detti vantaggi non possono giustificare l'inosservanza dell'obbligo, imposto dall'art. 52, di riservare il trattamento nazionale per quanto riguarda il credito fiscale (...)»²⁹.

57. La disparità di trattamento subita dalle società estere non può più essere giustificata dalle particolarità e dalle differenze del regime tributario nei diversi Stati membri e neppure dalle condizioni relative alla doppia imposizione.

58. Desidero ricordare ancora quanto stabilito nella sentenza Commissione/Francia:

«(...) È vero che, in mancanza di detta armonizzazione, la posizione fiscale di una società dipende dal diritto nazionale cui è soggetta, tuttavia l'art. 52 del Trattato vieta a ciascuno Stato membro di adottare nelle sue leggi, per le persone che si valgono della libertà di stabilirvisi, norme per l'esercizio delle loro atti-

vità diverse da quelle stabilite per i propri cittadini»³⁰.

59. Infine, l'ultimo argomento del governo britannico mi sembra un po' paradossale³¹: il rimborso supplementare si giustificherebbe per i residenti in quanto la loro posizione fiscale può essere regolata velocemente «senza la necessità di dover ricorrere ad una miglioramento»³². Al contrario, i reclami dei non residenti verrebbero inoltrati spesso tardivamente a causa della loro negligenza e per le difficoltà causate dalla suddivisione delle competenze sulla tassazione tra parecchi Stati membri. Una domanda di ripetizione di una tassa versata in eccesso presentata tardivamente, potrebbe rivelarsi estremamente costosa per l'amministrazione finanziaria³³ e costituisce allo stesso tempo una fonte di arricchimento per il contribuente poco diligente.

60. A mio parere, non si può opporre a un contribuente che è stato ingiustamente tassato la complessità della ripartizione delle competenze tra gli Stati membri in materia tributaria. Sono inoltre abbastanza scettico sulla tesi dell'arricchimento che può derivare dall'applicazione di un saggio legale di interessi. Mi sembra invece possibile conciliare il rispetto del principio della parità di trattamento con la necessità di limitare nel tempo il diritto alla ripetizione dell'indebito, non certo privando il non residente del diritto agli interessi, pur se la sua domanda sia tardiva o meno, ma prevedendo invece un termine di decadenza ragionevole, indistinta-

30 — Ibidem, punto 24 della motivazione.

31 — V. le osservazioni del governo britannico, punto 13 della versione francese.

32 — Ibidem. Rilevo, del resto, che la disposizione in esame è stata abrogata il 7 dicembre 1992.

33 — V. l'art. 825: l'interesse annuo è dell'8,25% sulle somme indebitamente pagate.

29 — Punto 21 della motivazione.

mente applicabile, al fine di ottenere il rimborso di quanto ingiustamente versato³⁴.

61. In mancanza di una giustificazione convincente, il rifiuto da parte di uno Stato membro di pagare ad una società una maggiorazione del rimborso a motivo del suo domicilio fiscale all'estero è incompatibile con gli artt. 52 e 58 del Trattato CEE.

62. La questione pregiudiziale verte altresì sull'art. 7, il quale vieta, nel campo di applicazione del Trattato, le discriminazioni in base alla nazionalità, palesi o dissimulate che siano³⁵.

63. Come avete dichiarato nella sentenza 9 giugno 1977, Van Ameyde³⁶, e recentemente, nella sentenza 26 gennaio 1993, Werner³⁷, l'art. 52 del Trattato, garantendo nel settore del diritto di stabilimento l'applicazione del principio sancito dall'art. 7, comporta come conseguenza che se una norma è compatibile con l'art. 52, lo è pure con l'art. 7³⁸.

64. Inversamente, nella sentenza 30 maggio 1989, Commissione/Repubblica ellenica³⁹, avete rammentato che:

34 — La sentenza 16 luglio 1992, causa C-163/90, Amministrazione delle dogane e dei diritti individuali/Legros (Racc. pag. I-4625) mette in luce le difficoltà derivanti da un termine di prescrizione troppo lungo per agire in ripetizione di un'imposta indebitamente pagata. A sostegno della sua domanda di limitare nel tempo gli effetti della sentenza, il governo francese faceva valere che la prescrizione trentennale era applicabile all'azione per il rimborso dell'«octroi de mer» ingiustamente versata.

35 — V. sentenza 12 febbraio 1974, Sotgiu, citata.

36 — Causa 90/76, Racc. pag. 1091.

37 — Causa C-112/91, Racc. pag. I-429, punto 20 della motivazione.

38 — Sentenza Van Ameyde, citata, punto 27 della motivazione. V. del pari sentenza 14 gennaio 1988, causa 63/86, Commissione/Italia (Racc. pag. 29, punto 12 della motivazione).

39 — Causa C-305/87, Racc. pag. 1461.

«(...) il principio generale del divieto di discriminazioni fondate sulla nazionalità, sancito dall'art. 7 del Trattato, è stato applicato, nelle singole materie che essi disciplinano, dagli artt. 48, 52 e 59 del Trattato. Ne consegue che quando una normativa è incompatibile con tali articoli lo è altresì con l'art. 7 del Trattato (...).

L'art. 7 del Trattato (...) tende quindi ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisce norme specifiche di non discriminazione»⁴⁰.

65. Dal momento che sono state prese in esame solo situazioni disciplinate dall'art. 52, non è necessario stabilire se esista un'infra-azione specifica dell'art. 7.

66. In conclusione, rilevo che la questione che vi è stata sottoposta riguarda anche l'art. 5 del Trattato.

67. È forse necessario ricordare che l'obbligo contenuto in tale articolo non può far sorgere, a favore dei singoli, diritti che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare⁴¹?

40 — Punti 12 e 13 della motivazione.

41 — Sentenza 24 ottobre 1973, causa 9/73, Schlüter (Racc. pag. 1135, punto 39 della motivazione).

68. Suggestisco, di conseguenza, di dichiarare quanto segue:

«Gli artt. 52 e 58 del Trattato ostano a che la normativa nazionale di uno Stato membro riservi il diritto ad una maggiorazione del rimborso, in seguito al pagamento di un'imposta non dovuta, alle sole società che hanno il loro domicilio fiscale in tale Stato e lo neghi alle società estere, anche quando siano registrate in un altro Stato membro in cui hanno il domicilio fiscale. Non ha alcuna rilevanza al riguardo il fatto che queste ultime non avrebbero potuto fruire dell'esenzione se avessero avuto il domicilio fiscale nel detto Stato».