

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

17 giugno 2004*

Nel procedimento C-30/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa (Portogallo), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Recheio — Cash & Carry SA,

e

Fazenda Pública/Registo Nacional de Pessoas Colectivas,

con l'intervento di:

Ministério Público,

domanda vertente sull'interpretazione del diritto comunitario in materia di ripetizione dell'indebito,

* Lingua processuale: il portoghese.

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. A. La Pergola e S. von Bahr (relatore), dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta e dal sig. K. Lenaerts, giudici,

avvocato generale: sig. D. Ruiz-Jarabo Colomer

cancelliere: sig.ra M. Múgica Arzamendi, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Recheio — Cash & Carry SA, dai sigg. C. Teixeira Osório de Castro e J. Vieira Peres, advogados;

- per il governo portoghese, dal sig. L. Fernandes e dalla sig.ra A. I. Pinto, in qualità di agenti;

- per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra A.M. Alves Vieira e dal sig. R. Lyal, in qualità di agenti, assistiti dal sig. N. Castro Marques, advogado,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Recheio — Cash & Carry SA, rappresentata dal sig. J. Vieira Peres, advogado, nonché dai sigg. P. Sousa Machado e M. Fontaine de

Campos, advogados, del governo portoghese, rappresentato dal sig. L. Fernandes, assistito dal sig. C. Baptista Lobo, advogado, e della Commissione, rappresentata dalla sig.ra A.M. Alves Vieira e dal sig. R. Lyal, all'udienza del 13 novembre 2003,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 dicembre 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza del 27 dicembre 2001, pervenuta in cancelleria il 4 febbraio 2002, il Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 234 CE, tre questioni pregiudiziali sull'interpretazione del diritto comunitario in materia di ripetizione dell'indebito.

- 2 Tali questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra la Recheio — Cash & Carry SA (in prosieguo: la «Recheio») e la Fazenda Pública/Registo Nacional de Pessoas Colectivas (Erario/Registo nazionale delle società), avente ad oggetto il rimborso dei diritti di registro che la Recheio ha pagato ai sensi dell'art. 3, n. 4, della tabella degli emolumenti del Registro nazionale delle società, approvato con decreto 22 maggio 1989, n. 366 (*Diário da República* I, serie A, n. 117, del 22 maggio 1989).

La controversia principale e il contesto normativo

- 3 Con atto notarile redatto a Lisbona il 5 novembre 1997, la Recheio ha proceduto ad un aumento del capitale sociale da PTE 100 000 000 a PTE 1 000 000 000.

- 4 Il 4 marzo 1998 essa ha iscritto tale aumento di capitale nel Registro nazionale delle società. Lo stesso giorno essa ha dovuto pagare, a titolo di diritti, un importo di PTE 2 251 000, in forza dell'art. 3, n. 4, della tabella degli emolumenti del Registro nazionale delle società.

- 5 L'11 luglio 2001 la Recheio ha adito il Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa affinché le fosse riconosciuto il diritto alla restituzione della somma di PTE 2 250 000. Essa ha fatto valere che la riscossione dei tributi era stata effettuata in violazione del diritto comunitario, in particolare degli artt. 10, lett. c), e 12, n. 1, lett. e), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25).

- 6 La Recheio ha basato tale domanda sulla giurisprudenza della Corte secondo cui i diritti dovuti per l'iscrizione in un registro nazionale delle persone giuridiche di un aumento del capitale sociale di una società di capitali, qualora costituiscano imposta ai sensi della direttiva, sono in linea di principio vietati ai sensi dell'art. 10, lett. c), della stessa (v., in particolare, sentenze 29 settembre 1999, causa C-56/98, *Modelo*, Racc. pag. I-6427, e 26 settembre 2000, causa C-134/99, *IGI*, Racc. pag. I-7717, punto 25).

- 7 Il Tribunal Tributário de Primeira Instância ha riqualficato l'azione della Recheio come impugnazione. A suo parere tale ricorso doveva essere proposto entro un termine di 90 giorni a decorrere dalla «scadenza del termine per il pagamento volontario del debito d'imposta», in applicazione dell'art. 123 del Código de Processo Tributário (Codice di procedura tributaria, in prosieguo: il «CPT»), approvato con decreto legge del 23 aprile 1991, n. 154 (*Diário da República* I, serie A, n. 94, del 23 aprile 1991), al quale corrisponde attualmente l'art. 102 del Código de Procedimento e Processo Tributário (Codice di procedura e di contenzioso tributario; in prosieguo: il «CPPT») adottato con decreto legge del 26 ottobre 1999, n. 433 (*Diário da República* I, serie A, n. 250, del 26 ottobre 1999) e modificato dalla legge 5 giugno 2001, n. 15/2001 (*Diário da República* I, serie A, n. 130, del 5 giugno 2001).
- 8 Il Tribunal Tributário de Primeira Instância ha rilevato che il termine di 90 giorni per avviare un procedimento di impugnazione non dovrebbe, da un lato, essere meno favorevole del termine applicabile alle azioni di ripetizione basate sul diritto nazionale né, dall'altro, rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.
- 9 Esso ha evidenziato che il termine di cui trattasi si applica a qualsiasi atto di liquidazione di introiti fiscali, sia esso fondato sulla normativa comunitaria o sulla normativa nazionale.
- 10 Alla luce di quanto esposto, il Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte 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;

- 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».

Sulla richiesta di riapertura della fase orale

- 11 Con atto depositato nella cancelleria della Corte il 23 gennaio 2004, la Recheio ha chiesto la riapertura della fase orale a seguito delle conclusioni dell'avvocato generale. La Recheio sostiene che l'avvocato generale ha basato le sue conclusioni su un'interpretazione manifestamente inesatta del diritto portoghese, secondo la quale il termine di prescrizione in esame non era di 90 giorni, bensì di cinque mesi e mezzo.

- 12 A tale proposito occorre ricordare che la Corte può, d'ufficio o su proposta dell'avvocato generale, o anche su domanda delle parti, ordinare la riapertura della fase orale, ai sensi dell'art. 61 del suo regolamento di procedura, se essa ritiene necessari ulteriori chiarimenti o se la causa dev'essere decisa sulla base di un argomento che non è stato dibattuto tra le parti (v., in particolare, sentenze 18 giugno 2002, causa C-299/99, Philips, Racc. pag. I-5475, punto 20; 7 novembre 2002, causa C-184/01 P, Hirschfeldt/AEA, Racc. pag. I-10173, punto 30, e 13 novembre 2003, causa C-209/01, Schilling e Fleck-Schilling, Racc. pag. I-13389, punto 19).

- 13 Poiché nessuna di tali due circostanze si verifica nella presente causa, la Corte reputa che, nella fattispecie, non occorra ordinare la riapertura della fase orale. Di conseguenza, la domanda di riapertura va respinta.

Sulle questioni pregiudiziali

- 14 Con le sue questioni pregiudiziali, che conviene esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza se il principio di effettività del diritto comunitario osti a che, per le azioni di ripetizione di un tributo riscosso in violazione delle sue disposizioni, sia fissato un termine di decadenza di 90 giorni a decorrere dalla scadenza del termine per il pagamento volontario di detto tributo.
- 15 Si deve rammentare che gli Stati membri sono tenuti, in linea di principio, a rimborsare i tributi percepiti in violazione del diritto comunitario (v. sentenza 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a., Racc. pag. I-165, punto 20).
- 16 A tale proposito la Corte ha parimenti sottolineato in più occasioni che il problema della restituzione di tributi indebitamente pagati è risolto in modi diversi nei diversi Stati membri e persino all'interno di uno stesso Stato, a seconda dei diversi tipi di imposte e di tasse in questione. In determinati casi, contestazioni o richieste del genere sono assoggettate dalla legge a precise condizioni di forma e di termine per quanto riguarda sia i reclami rivolti all'amministrazione fiscale sia i ricorsi

giurisdizionali. In altri casi, i ricorsi diretti ad ottenere il rimborso di tributi non dovuti devono essere proposti dinanzi ai giudici ordinari, sotto forma, in particolare, di azioni di ripetizione dell'indebito. Tale diritto d'agire si esercita entro termini più o meno lunghi, in determinati casi entro il termine di prescrizione ordinaria (v., da ultimo, sentenza 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Dilexport, Racc. pag. I-579, punto 24).

- 17 Questa diversità dei sistemi nazionali deriva in particolare dalla mancanza di una disciplina comunitaria in materia di ripetizione di tributi nazionali indebitamente riscossi. In una situazione del genere spetta infatti all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, purché le dette modalità, da un lato, non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né, dall'altro, rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) (v., in particolare, sentenza 15 settembre 1998, causa C-231/96, Edis, Racc. pag. I-4951, punto 34).
- 18 Per quanto riguarda quest'ultimo principio, la Corte ha riconosciuto compatibile con il diritto comunitario la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata (sentenza Edis, cit., punto 35).
- 19 Nel caso di specie l'art. 123 del CPT, sostituito dall'art. 102, n. 1, lett. a), del CPPT, prevede, per l'impugnazione di un atto che stabilisce un tributo, un termine di decadenza di 90 giorni a decorrere dalla scadenza del termine per il pagamento volontario di detto tributo.

- 20 Se è vero che la sentenza Edis, citata, riguardava un termine di decadenza di tre anni a decorrere dalla data di pagamento del tributo, ossia un termine decisamente più lungo di quello in esame nella causa principale, emerge parimenti da tale sentenza e dalla giurisprudenza costante della Corte che gli Stati membri restano liberi di prevedere termini più o meno lunghi per la restituzione dell'indebitato, a condizione che non rendano impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.
- 21 Nel caso di specie un termine di 90 giorni a decorrere dalla scadenza del termine per il pagamento volontario del tributo può essere considerato lungo abbastanza da consentire al contribuente di prendere con cognizione di causa la decisione di impugnare l'atto e di raccogliere a tal fine ogni elemento di fatto e di diritto necessario.
- 22 Come precisato dall'avvocato generale al paragrafo 41 delle sue conclusioni, tale termine può essere ritenuto ragionevole se paragonato ai termini di durata analoga stabiliti negli ordinamenti giuridici di diversi altri Stati membri.
- 23 Per quanto riguarda l'argomento della Recheio secondo cui tale termine è inaccettabile in quanto la Repubblica portoghese aveva trasposto la direttiva 69/335 non all'epoca della liquidazione del tributo bensì due anni dopo la sentenza Modelo, citata, si deve rilevare che il diritto comunitario non vieta a uno Stato membro che non ha attuato correttamente la direttiva 69/335 di opporre alle azioni dirette al rimborso di tributi riscossi in violazione di tale direttiva un termine di decadenza nazionale. La circostanza che la Corte abbia pronunciato una sentenza pregiudiziale avente ad oggetto l'interpretazione della controversa disposizione di diritto comunitario è a tal proposito in linea di principio irrilevante (v., in tal senso, sentenza Edis, cit., punti 20 e 47).

- 24 In merito all'argomento della Recheio secondo cui il termine in esame non è giustificato, in quanto l'amministrazione fiscale dispone di termini più rilevanti per prendere la decisione di tassare il contribuente e per rettificare d'ufficio atti di imposizione, basti constatare che tale circostanza non implica che il termine di 90 giorni di cui trattasi nella causa principale sia insufficiente in relazione al principio di effettività. I termini di cui dispone l'amministrazione fiscale per esercitare le sue competenze in materia tributaria sono volti peraltro normalmente a scopi diversi da quelli perseguiti dal termine per l'impugnazione.
- 25 Alla luce di quanto precede si deve constatare che un termine di decadenza nazionale come quello oggetto della causa principale non rende eccessivamente difficile o praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario.
- 26 Pertanto le questioni sottoposte dal Tribunal Tributário de Primeira Instância si devono risolvere nel senso che il principio di effettività del diritto comunitario non osta a che, per un'azione di ripetizione di un tributo riscosso in violazione delle sue disposizioni, si fissi un termine di decadenza di 90 giorni a decorrere dalla scadenza del termine per il pagamento volontario del detto tributo.

Sulle spese

- 27 Le spese sostenute dal governo portoghese e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Prima Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa con ordinanza 27 dicembre 2001, dichiara:

Il principio di effettività del diritto comunitario non osta a che, per un'azione di ripetizione di un tributo riscosso in violazione delle sue disposizioni, si fissi un termine di decadenza di 90 giorni a decorrere dalla scadenza del termine per il pagamento volontario del detto tributo.

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 17 giugno 2004.

Il cancelliere

Il presidente della Prima Sezione

R. Grass

P. Jann