

**Intervento per il convegno annuale di
AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE
PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE
TRENTINO ALTO ADIGE - VENETO
Venerdì 7 dicembre 2012
TRENTO**

**Tutela dell'indebito tributario, secondo il principio di effettività. Risarcimento dei
danni da illecito comunitario. La responsabilità dello Stato.**

di

Rossella Miceli

SOMMARIO:1 - Premessa. 2 - La tutela dell'indebito comunitario secondo il principio di effettività. Le controversie coinvolte. 2.1 - (*segue*) La tutela dell'indebito comunitario secondo il principio di effettività. Evoluzione del tema. 2.2 - (*segue*) Il recepimento del divieto di ingiustificato arricchimento. 2.3 - I corollari del principio di effettività. L'equivalenza e l'effettività in senso stretto. 2.4 - La modificazione della tutela tradizionale dell'indebito tributario. 3 - Il risarcimento dei danni da illecito comunitario. 3.1 La tutela del risarcimento del danno da illecito comunitario. 3.2- Il rapporto fra l'azione a tutela dell'illecito e l'azione a tutela dell'indebito tributario.

1 -Premessa.- Il presente intervento analizza la tutela dell'indebito tributario e dell'illecito comunitario secondo il principio europeo di effettività, alla luce delle evoluzioni che si sono registrate nell'ultimo cinquantennio su questi temi.

Risulta necessaria una premessa, volta a mettere in luce il collegamento tra i due temi.

Si tratta di due azioni differenti, finalizzate a proteggere diverse posizioni giuridiche.

La tutela dell'indebito tributario nasce al fine di garantire la restituzione di somme versate a titolo di tributo nell'ambito dello stato membro in contrasto con la normativa comunitaria.

La tutela dell'indebito secondo il principio di effettività è obbligatoria per lo stato italiano in quanto risponde ad importanti disposizioni comunitarie vincolanti per lo stato stesso. In questo senso, il mancato rispetto di tali disposizioni può essere fonte di responsabilità dello Stato da illecito comunitario. Questo è, per l'appunto, il collegamento fra il tema dell'indebito comunitario e quello dell'illecito, affrontati nella presente relazione.

La tutela dell'illecito, anch'essa obbligatoria, mira infatti a risarcire il soggetto / contribuente per ogni danno patito a causa della mancata o non corretta applicazione, da parte dello stato membro, della normativa comunitaria.

Entrambi i profili, quello della tutela dell'indebito e dell'illecito, rispondono all'obiettivo di garantire l'effettiva applicazione del diritto comunitario all'interno degli stati membri. Per questo motivo le azioni in esame sono regolate dal principio di effettività, principio generale dell'ordinamento comunitario che guida l'integrazione e l'attuazione delle disposizioni giuridiche nell'ambito degli stati membri. Tale principio si ricava oggi dall'art. 4 del TFUE (prima art. 10 del TCE, prima ancora art. 5 del Trattato CEE).

Si analizzerà prima il tema della restituzione dell'indebito versamento e poi quello del risarcimento dei danni da illecito comunitario.

2. -La tutela dell'indebito comunitario secondo il principio di effettività. Le controversie coinvolte. - Un primo aspetto che è necessario approfondire è quello relativo alle controversie nazionali coinvolte dalla disciplina comunitaria della restituzione degli indebiti versamenti, in merito alle quali appare necessario attenersi alle disposizioni europee, se non si vuole incorrere in responsabilità comunitaria. Si tratta di due tipologie di controversie:

- le controversie che riguardano il rimborso di tributi armonizzati (quali l'IVA o le imposte di fabbricazione e consumo);
- le controversie che nascono dall'istituzione di tributi nazionali in contrasto con le disposizioni comunitarie (istituzione di tasse ad effetto equivalente ai tributi doganali, istituzione di tributi incompatibili con l'IVA, istituzione di tributi discriminatori, previsione di imposizioni in contrasto con il divieto di restrizione o di non discriminazione).

2.1 - (segue) La tutela dell'indebito comunitario secondo il principio di effettività.

Evoluzione del tema.

La disciplina del rimborso dei tributi è un tema fondamentale dell'ordinamento europeo, in quanto, come evidenziato, è direttamente collegato all'effettiva applicazione del diritto comunitario ed alla realizzazione degli obiettivi del Trattato. Lo stato di definizione di questo tema è il risultato di circa un cinquantennio di

pronunce della Corte di Giustizia e di riflessioni della dottrina¹. Tracciando esclusivamente gli elementi essenziali di tale percorso, si pone in luce come questa materia sia caratterizzata attualmente da due elementi fondamentali, che costituiscono la sintesi, il filo conduttore e il punto d'arrivo del suddetto percorso.

Il primo è il recepimento del divieto di ingiustificato arricchimento per la qualificazione e la tutela dell'indebito oggettivo.

Il secondo è l'utilizzo dei parametri della equivalenza e della effettività in senso stretto per la definizione di tutti altri gli aspetti sostanziali e procedurali della disciplina della restituzione dei tributi.

2.2 - Il recepimento del divieto di ingiustificato arricchimento. - Il diritto alla restituzione dell'indebito versamento, secondo l'ordinamento comunitario, è una posizione giuridica soggettiva la cui tutela non deve ledere il divieto di ingiustificato arricchimento, principio generale accolto dalla Corte di Giustizia².

¹Sul tema del rimborso dei tributi secondo i principi comunitari, V. AMATUCCI, *I vincoli posti dalla giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 291; DEL FEDERICO, *Azioni e termini per il rimborso dei tributi incompatibili con l'ordinamento comunitario*, in *Giur. imp.*, 2003, 271, nonché id., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 175; DI PIETRO, *Tutela del contribuente, primato del diritto comunitario e rimborso tributario*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di Tassani, Roma, 2009, 13; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 112; MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso di imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009. Come evidenziato nel testo per la ricostruzione del tema sono state determinanti le pronunce della Corte di Giustizia sulla questione. V., *ex pluribus*, Corte di Giustizia 16.12.1976, causa C-33/76, *Rewe*; Corte di Giustizia 16.12.1976, causa C-45/76, *Comet*; Corte di Giustizia 23.3.1980, causa C-61/79, *Denkavit*; Corte di Giustizia 27.2.1980, causa C-68/79, *Just*; Corte di Giustizia 9.11.1983, causa C-199/82, *San Giorgio*; Corte di Giustizia 14.1.1997, causa C-192/95 e C-218/95, *Comateb*; Corte di Giustizia 2.12.1997, causa C-188/95, *Fantask*; Corte di Giustizia 15.9.1998, causa C-279/96, C-280/96 e C-281/96, *Ansaldo*; Corte di Giustizia 15.9.1998, causa C-231/1996, *Edis*; Corte di Giustizia 15.9.1998, causa C-260/96, *Spac*; Corte di Giustizia 17.11.1998, causa C- 228/96, *Aprile*; Corte di Giustizia 9.2.1999, causa C- 343/96, *Dilexport*; Corte di Giustizia 10.9.2002, causa C-216/99 e C-222/99, causa *Prisco*.

²E' noto, infatti, che la formazione dei principi generali in ambito comunitario avvenga anche sulla base di una sintesi di principi previsti in altri ordinamenti giuridici, in ossequio alla necessità (comunitaria) di adottare e recepire quelli (principi) che meglio rispondano alle finalità europee. In questo senso, il divieto

L'ingiustificato arricchimento si compie quando in assenza di una giusta causa si realizzi un contestuale impoverimento di un soggetto (*solvens*) e arricchimento di un altro (*accipiens*)³.

Il recepimento di tale impostazione comporta la tutela del diritto alla restituzione da indebito versamento all'interno di un assetto più ampio, che valuta la posizione sia del *solvens* (quale impoverito), che dell'*accipiens* (quale arricchito) e nell'ambito del quale l'indebito versamento si qualifica come causa di ingiustificato arricchimento.

In tale assetto emergono, pertanto, alcune differenze rispetto ai sistemi (come quello nazionale), che tutelano esclusivamente l'indebito oggettivo attraverso un'azione di tipo restitutorio puro, volta a proteggere esclusivamente la posizione del *solvens*⁴.

In particolare, in ambito europeo, l'ingiustificato arricchimento è tutelato con un'azione di tipo restitutorio, diversamente dall'ordinamento nazionale che riconosce all'ingiustificato arricchimento stesso (all'art. 2041 c.c.) una tutela minore e residuale⁵.

Si evidenzia come nell'ambito delle azioni di restituzione (nazionali) che hanno ad oggetto i tributi prima identificati deve essere ammessa l'eccezione di rivalsa o di traslazione.

di ingiustificato arricchimento, quale principio unitario, risulta essere una sintesi tra i sistemi di tradizione anglosassone e quelli di alcuni paesi di tradizione romanistica, come la Germania.

³Sono alcune sentenze della Corte di Giustizia a mettere in luce l'accoglimento di tale principio generale per la tutela dell'indebito versamento di tributi. La circostanza rivelatrice di questa conclusione è l'ammissione della eccezione di traslazione o di rivalsa (da parte dell'*accipiens*), che fa venire meno il diritto alla restituzione del *solvens*, in quanto la restituzione determinerebbe un ingiustificato arricchimento. In generale, sul tema, Corte di Giustizia 27.2.1980, causa C-68/79, *Just*; Corte di Giustizia 9.11.1983, causa C-199/1982, *San Giorgio*; Corte di Giustizia 25.7.1988, causa C-331/1985; C-376/1985; C-378/1985, *Bianco e Gilard*; Corte di Giustizia 14.1.1997, causa C-192/1995, 218/1995, *Comateb*.

⁴Il principio di ripetizione dell'indebito ha una natura esclusivamente restitutoria e riferisce l'azione volta a sua tutela ad un solo soggetto (il *solvens*). Diversamente il divieto di ingiustificato arricchimento ha una natura indennitaria - equitativa ed è legato allo squilibrio fra i patrimoni dei due soggetti (l'impovertito / *solvens* e l'arricchito / *accipiens*), causato dall'arricchimento di uno ai danni dell'altro. Entrambi hanno un fattore comune: coprono un'area differente dal contratto (in quanto non presuppongono pattuizioni) e dall'illecito (in quanto nascono da fatti leciti).

⁵ Si tratta di una importante differenza, rispetto al sistema nazionale. In tale ultimo sistema esiste un'azione generale che tutela l'arricchimento senza causa (*ex art. 2041 c.c.*), ma ha una natura residuale (in quanto si applica ai casi in cui non è possibile esperire azioni restitutorie o risarcitorie) e si caratterizza per una disciplina meno protettiva rispetto a quella dell'indebito oggettivo (in quanto si prevede un indennizzo dell'arricchimento ingiustificato e non la restituzione della prestazione).

Non può inoltre essere disposta la restituzione di un tributo in capo ad un soggetto, se tale restituzione determina un ingiustificato arricchimento in quanto il tributo stesso con meccanismi giuridici o economici è stato trasferito su altri soggetti.

Tale impostazione è recepita da recenti sentenze della Corte di cassazione in tema di IVA.

2.3 -I corollari del principio di effettività. L'equivalenza e l'effettività in senso stretto. - Il secondo elemento che caratterizza la disciplina dei rimborsi comunitari è l'allineamento costante ai parametri della equivalenza e della effettività in senso stretto. E' noto come tali parametri consentano di ottenere in ambito europeo una tutela omogenea per tutti i diritti di origine comunitaria, a prescindere dallo stato membro in cui materialmente si esplicano i procedimenti per il loro riconoscimento.

Nel caso del diritto al rimborso comunitario, come per la maggior parte delle ipotesi di posizioni giuridiche che si generano dalle disposizioni europee o dalle discipline nazionali armonizzate, l'ordinamento europeo non si è dotato di apparati amministrativi o giurisdizionali finalizzati ad un loro riconoscimento, ma ha utilizzato il rinvio al principio di autonomia procedimentale, ricavato anch'esso dall'art. 4 del TFUE.

In base a tale rinvio è lo Stato membro a dover tutelare il diritto alla restituzione dei tributi, utilizzando i propri apparati amministrativi e giurisdizionali e le proprie discipline procedurali e processuali, nel rispetto dei due parametri prima indicati: il principio di equivalenza e quello di effettività in senso stretto⁶.

Il principio di equivalenza impone, in via generale, per la tutela del diritto di origine europea, l'utilizzo di procedimenti e di disposizioni equivalenti rispetto a quelli previsti nello Stato membro per la protezione di una posizione giuridica dello stesso tipo, ma fondata sul diritto interno.

L'equivalenza è, quindi, sia il criterio per individuare il procedimento utilizzabile, sia il parametro per valutare come ogni disposizione, che disciplina tale procedimento, non discrimini la tutela di un diritto comunitario rispetto a quello nazionale.

⁶Cfr, su tali principi, Corte di Giustizia 14.12.1995, causa C-430/93 e C-431/93, *Van Schijndel*; Corte di Giustizia 10.7.1997, causa C-261/95, *Palmisani*; Corte di Giustizia 1.12.1998, causa C-326/96, *Levez*; Corte di Giustizia 16.5.2000, causa C-78/98, *Preston*.

E', pertanto, un principio che opera esclusivamente sul piano del "confronto" con diritti e procedimenti nazionali ed è finalizzato ad attuare la non discriminazione fra le posizioni giuridiche fondate su norme comunitarie e quelle basate su disposizioni nazionali.

Il principio di effettività in senso stretto preclude l'applicazione di ogni disposizione nazionale che impedisca o renda troppo difficile o oneroso - per il titolare del diritto - il riconoscimento della posizione giuridica di origine comunitaria.

In ordine a tale ultimo aspetto, nessuna disposizione relativa al procedimento o al processo, finalizzata al riconoscimento del diritto al rimborso, può limitare la possibilità di fare valere il diritto stesso senza essere giustificata da un principio generale del giusto procedimento o del giusto processo; a quanto detto consegue la disapplicazione di ogni norma nazionale che non abbia tale giustificazione e che limiti in concreto la possibilità di far valere il diritto.

2.4 - La modificazione della tutela tradizionale dell'indebito tributario. - Si realizza una lenta modificazione della disciplina tradizionale del rimborso dei tributi nazionali e delle logiche che da sempre hanno animato tale disciplina a livello interno.

La modificazione è il frutto dell'azione congiunta dei principi sopra indicati.

In particolare, attraverso il principio di equivalenza, si è imposta sempre una tutela dell'indebito comunitario "equivalente" rispetto all'indebito nazionale.

Si è così giunti a livello europeo a riconoscere la tutela dell'indebito tributario dinanzi agli organi dell'amministrazione finanziaria e alle Commissioni tributarie, ripudiando forme di tutela *ad hoc* o previsione di norme specifiche per la regolazione di fattispecie comunitarie.

In particolare, attraverso il principio di effettività

- sono state disapplicate disposizioni che impedivano la tutela del diritto al rimborso, migliorando il grado di efficacia delle azioni nazionali. In questo senso sono apparse contrarie all'effettività le disposizioni che limitavano la prova della rivalsa o della traslazione o di recente quelle che precludevano al soggetto IVA di ottenere il recupero dell'imposta erroneamente versata all'erario anche se erano scaduti i termini per l'azione di restituzione;

- si sta lentamente affermando la possibilità di far decorrere i termini per le azioni dalle pronunce comunitarie e non dal versamento dei tributi, ammettendo che è necessario individuare il momento in cui effettivamente è possibile far valere il diritto di restituzione. Su questo aspetto è oggi in atto a livello interno un importante dibattito giurisprudenziale che verte sulla questione della decorrenza del termine per la restituzione della tassazione sugli incentivi all'esodo (che è stata dichiarata incompatibile da Corte di Giustizia 21.7.2005, C-207/04 e da Corte di Giustizia 16.1.2008, C-128/07 perché lesiva del principio di non discriminazione). Il dibattito attiene alla decorrenza del termine che secondo una parte della giurisprudenza dovrebbe avvenire dalla pronuncia della Corte di giustizia, che dichiara l'incompatibilità e non più dal versamento dei tributi;
- si stanno lentamente introducendo i parametri del giusto processo all'interno del processo tributario. Tale passaggio è molto importante per tale processo che da sempre mostra alcuni punti di disallineamento rispetto ai principi generali.

L'azione di rimborso dei tributi, inoltre, si sta allontanando dal modello della tutela dell'indebito oggettivo puro, per avvicinarsi a quello dell'ingiustificato arricchimento secondo le determinazioni comunitarie.

Quanto detto è dimostrato:

- dall'ammissione dell'eccezione di rivalsa o di traslazione nell'ambito di alcune azioni di rimborso (in particolare, art. 29, comma 2, l. n. 428/1990, ove si stabilisce che *“i diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione delle disposizioni nazionali incompatibili con le norme comunitarie sono rimborsate a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti”*);
- dalla recente sentenza della Corte di giustizia 15.12.2011, C-427/2010, causa Banca Antoniana Popolare Veneta S.p.A., che impone di dare tutela al prestatore / cedente entro termini differenti da quelli ordinari, che decorrono (non dal versamento dei tributi ma) dall'ingiustificato arricchimento.

Il sistema tradizionale accoglieva, infatti, il principio di ripetizione dell'indebitato *ex art.* 2033 c.c. per la tutela dei versamenti tributari in assenza di causa, attuando alcune specificità rispetto all'azione civilistica. In questo modo il sistema tributario proteggeva ogni versamento di tributo effettuato senza causa ed i termini dell'azione dovevano decorrere dalla prestazione indebita (versamento)⁷.

Si rende evidente, quindi, come il sistema nazionale di tutela abbia oggi rivisto alcune sue logiche al fine di riconoscere una protezione in ipotesi in cui l'art. 2033 c.c. non è in grado di garantire una tutela.

Tali ipotesi si verificano soprattutto nell'ambito di imposte sul consumo che ammettono o presuppongono rapporti tra privati connotati da rivalse o traslazioni. In questi assetti appare necessario evitare l'ingiustificato arricchimento o l'ingiustificato impoverimento del soggetto attivo o passivo della rivalsa, ampliando l'ambito di riferimento delle azioni di restituzione che non può più essere limitato alla posizione del *solvens*, ma deve valutare anche quella dell'*accipiens* e del soggetto passivo della rivalsa.

Su tale ultimo aspetto, si ritiene vi saranno le prossime importanti evoluzioni di questo tema.

3.- Il risarcimento dei danni da illecito comunitario. - Ogni soggetto che nell'ordinamento interno subisce un pregiudizio a causa dell'erronea o mancata applicazione delle norme comunitarie, da parte dello stato membro, ha diritto ad ottenere il risarcimento dei danni⁸; tale diritto, come quello alla restituzione dell'indebitato

⁷Il fondamento della disciplina del rimborso in caso di versamenti tributari in assenza di causa è, infatti, l'art. 2033 c.c., principio generale di diritto comune, operante in tutte le branche dell'ordinamento giuridico che utilizzano l'istituto dell'obbligazione. In base a tale principio è ripetibile ogni pagamento effettuato in assenza di *causa solvendi*, indipendentemente dal rapporto che ne sta alla base, il quale può essere di natura privatistica o pubblicistica. V. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Milano, 1975, 9; TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Teramo, 1985, 10; FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 25.

⁸Sul risarcimento dei danni da illecito comunitario: Corte di Giustizia 19.11.1991, C-6/90 e 9/90, causa *Francovich*; Corte di Giustizia 30.9.2003, C- 224/01, causa *Kobler*; Corte di Giustizia 5.3.1996, C-46/93 e C-48/93, causa *Brasserie duPecheur*; Corte di Giustizia 26.3.1996, C-392/93, causa *BritishTelecommunications*; Corte di Giustizia 23.5.1996, C-5/94, causa *Lomas*; Corte di Giustizia 4.7.1990, C-424/97, causa *Haim*; Corte di Giustizia, 13.6.2006, C-173/03, causa *Traghetti del mediterraneo*.

tributario comunitario, discende dall'ordinamento europeo ed è assistito dai principi generali di quest'ultimo ordinamento.

La responsabilità extracontrattuale dello Stato membro per violazione del diritto comunitario non riceve una disciplina specifica nell'ambito dell'ordinamento europeo. Il contenuto della posizione soggettiva si evince dalle sentenze interpretative rese dalla Corte di giustizia, mentre la tutela della posizione stessa è regolata dai principi di equivalenza ed effettività in senso stretto.

Anche tale diritto pertanto deve essere tutelato nell'ordinamento nazionale, secondo i parametri comunitari.

I presupposti per il riconoscimento della responsabilità da illecito comunitario, come definiti dalla Corte di Giustizia sono quattro:

- una norma comunitaria preordinata ad attribuire diritti;
- una violazione grave e manifesta della norma medesima;
- un danno in capo al soggetto agente;
- un nesso di causalità fra il danno e la violazione.

Per quanto riguarda il primo requisito, quello della norma comunitaria preordinata ad attribuire diritti, deve trattarsi di una disposizione europeadirettamente applicabile o ad effetto diretto. (In questo senso la disposizione violata che ha determinato l'indebito comunitario è una disposizione - per natura - ad effetto diretto).

La violazione grave e manifesta è, sicuramente, il requisito centrale della disciplina comunitaria. Per integrare tale requisito deve ravvisarsi la mancata o non corretta applicazione di una norma comunitaria, imputabile allo Stato membro, in quanto riferibile al legislatore, allo Stato apparato (Pubblica Amministrazione o, nella materia tributaria, Amministrazione finanziaria), all'ordinamento giudiziario.

In particolare, le violazioni in esame possono essere riscontrate, per quel che concerne il potere legislativo, nei casi di: omissione di attuazione di direttiva, adempimento del legislatore in contrasto con il dettato comunitario, mantenimento di atti normativi incompatibili con il diritto comunitario, mancata adozione di provvedimenti necessari.

Per quel che concerne il potere giudiziario, la violazione si deve ravvisare nella erronea o omessa applicazione della normativa comunitaria alle fattispecie oggetto di giudizio. Per quel che concerne il potere amministrativo, invece, la violazione suddetta si deve

concretizzare nella non corretta esecuzione del diritto comunitario o nella mancata attuazione dello stesso.

La mancata applicazione della norma comunitaria deve presentare i requisiti della gravità ed evidenza, il cui riscontro è ancorato dalla Corte di giustizia all'esistenza di indici sintomatici.

Questi indici rappresentano la conferma di un certo rifiuto degli organismi nazionali ad adempiere agli obblighi derivanti dall'ordinamento comunitario; non sembra, inoltre, necessaria (come evidenziato anche dalla Corte di Giustizia) una preventiva constatazione, da parte della Corte stessa, circa la contrarietà al diritto comunitario del comportamento dell'istituzione nazionale.

Gli indici sintomatici sono individuati dalla giurisprudenza comunitaria: nella chiarezza ed univocità della norma violata, nella natura vincolata del potere (che la norma violata attribuiva all'organo nazionale), nella inescusabilità dell'errore di diritto, nel carattere intenzionale della violazione o del danno, nella circostanza che nessun comportamento degli organi comunitari abbia potuto concorrere all'azione o all'omissione dello Stato membro.

Il terzo presupposto, la cui presenza deve essere accertata, è il danno. Il danno risarcibile è solo quello certo ed attuale che il soggetto (leso) dimostra essere una conseguenza diretta della violazione comunitaria. Sulla base della giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia, si ritengono risarcibili sia il danno patrimoniale che il danno morale, sia il danno emergente che il lucro cessante.

Infine, deve essere accertato il nesso causale fra la violazione dell'obbligo e il danno subito dai soggetti.

Le condizioni indicate sono sufficienti per attribuire al soggetto leso un diritto al risarcimento del danno, in quanto costituiscono, secondo l'orientamento consolidato della Corte di Giustizia, la base comune fra le discipline (in materia di responsabilità extracontrattuale) di tutti gli Stati membri.

Viene, quindi, sottolineato come le condizioni di accertamento della responsabilità possono anche essere meno restrittive, ma giammai più rigorose di queste.

Si evidenzia, inoltre, che, ai fini della imputazione della responsabilità, non è necessario alcun riscontro dell'elemento soggettivo, consistente nel dolo o nella colpa del soggetto agente.

Secondo la logica comunitaria, infatti, l'elemento soggettivo non rileva *ex se* e non assurge ad autonomo elemento costitutivo della responsabilità.

L'elemento soggettivo assume rilevanza nei limiti in cui riveste il ruolo di indice sintomatico per la qualificazione della violazione come grave e manifesta. Solo entro questi margini, l'elemento soggettivo può rientrare nella valutazione dell'esistenza della responsabilità extracontrattuale dello Stato.

3.1 – La tutela del risarcimento del danno da illecito comunitario. –Descritta la disciplina generale dell'azione di risarcimento nell'ordinamento europeo, si procede a riflettere sul riconoscimento nazionale della posizione giuridica europea.

Le ipotesi che si possono configurare per il risarcimento del danno da illecito comunitario nella materia tributaria sono, quindi, quella di responsabilità dell'amministrazione, del giudice, del legislatore.

La responsabilità della Amministrazione finanziaria si può riscontrare nei casi di mancata o erronea applicazione di una disposizione comunitaria (direttamente applicabile o ad effetto diretto), sfociata in un diniego di rimborso o nell'emissione di un atto impositivo contrari alla normativa europea.

Negli stessi termini si potrebbe configurare una violazione dell'Amministrazione finanziaria anche nei casi di mancata rimozione di un atto impositivo o di mancato rimborso di un versamento indebito contrastanti con la normativa comunitaria, a seguito di istanza di riesame (in via di autotutela ex art. 2 del D.M. n. 37/1997), in quanto il potere di riesame dell'Amministrazione finanziaria diviene doveroso nelle ipotesi in cui l'istanza del contribuente ha ad oggetto la verifica della compatibilità comunitaria di un atto impositivo o di un versamento tributario.

Infine l'Amministrazione finanziaria potrà incorrere in una violazione laddove all'interno del procedimento diretto all'applicazione di norme comunitarie non abbia utilizzato i principi generali di buona amministrazione, direttamente applicabili negli ordinamenti nazionali ed espressione dell'effettività dell'attività amministrativa.

La tutela del diritto al risarcimento del danno da illecito comunitario è rimessa all'autonomia procedimentale degli stati membri, in base ai criteri di equivalenza ed effettività in senso stretto. Il procedimento per la tutela del diritto al risarcimento da illecito comunitario dell'Amministrazione finanziaria sarà individuato in quello preposto, nell'ordinamento nazionale, alla tutela del diritto al risarcimento dei danni dell'Amministrazione finanziaria *ex art. 2043 c.c.*

Secondo la giurisprudenza di legittimità e la dottrina dominante, la tutela del diritto al risarcimento da illecito spetta al giudice ordinario⁹, perlomeno nelle ipotesi in cui il danno derivi da un atto impositivo illegittimo, da un ritardato od omesso rimborso, da un diniego di autotutela tributaria.

La responsabilità del Legislatore da illecito comunitario dovrebbe essere riconosciuta tutte le volte in cui il danno è stato cagionato da un'attività legislativa non conforme alla normativa europea. Tali ipotesi ricorrono nei casi di introduzione o di mancata rimozione di una norma impositiva contrastante con disposizioni europee, in quelli di mancata tempestiva ricezione di una direttiva comunitaria o di non adeguamento della normativa nazionale ai principi generali europei. Nei casi (rari) in cui è stato riconosciuto un diritto al risarcimento dei danni da illecito comunitario dello Stato legislatore, a causa dell'approvazione di norme impositive contrastanti con le disposizioni comunitarie, la giurisdizione investita della questione è stata quella del giudice ordinario, al pari di come avviene nelle ipotesi di responsabilità dell'Amministrazione finanziaria.

La responsabilità del giudice da illecito comunitario si configura nell'ipotesi in cui il danno sia stato cagionato nel corso dell'esercizio di funzioni giurisdizionali a causa dalla mancata o non corretta applicazione di una disposizione comunitaria.

L'illecito comunitario può essere realizzato da tutti gli organi giurisdizionali (anche da quelli di ultima istanza) e prescinde dalla circostanza che la vicenda giudiziale sia stata definita con sentenza passata in giudicato. In quest'ultima ipotesi la possibilità di rimuovere un giudicato contrastante con l'ordinamento comunitario (al fine di far valere la posizione soggettiva sottostante alla disciplina comunitaria non, o non correttamente, applicata) è una questione differente ed autonoma rispetto alla facoltà di agire per il risarcimento del danno da illecito comunitario: tale facoltà, infatti, rimane possibile anche nell'ipotesi di intangibilità del giudicato.

⁹Cfr. Cass. 16.4.2007, n. 8958; Cass. 18.1.2007, n. 4055; Cass. 4.1.2007, n. 15; Cass. SS.UU. 15.10.1999, n. 722.

La responsabilità *ex art.* 2043 c.c. dei giudici è prevista nell'ordinamento interno, ove è anche regolato, con la l. 13.4.1988, n. 117, il procedimento per farla valere. La disciplina contenuta nella l. n. 117/1988 sarà, quindi, applicata, secondo il principio di equivalenza, anche ai casi di illecito comunitario cagionato dal giudice. La medesima disciplina dovrà, conseguentemente, essere allineata al principio di effettività in senso stretto.

La disciplina della l. n. 117/1988 prevede: una limitazione di responsabilità ai casi di “dolo o colpa grave”, una codificazione delle ipotesi in cui si può ravvisare la “colpa grave”, un'esimente generale da responsabilità per l'attività di interpretazione di norme di diritto e per quella di valutazione del fatto e delle prove.

Anche a livello procedimentale la disciplina per il riconoscimento della responsabilità dei giudici presenta delle particolarità. I termini per l'esercizio dell'azione appaiono ridotti (rispetto a quelli utilizzati per l'azione *ex art.* 2043 c.c.) ed è prevista una deliberazione preventiva sull'ammissibilità della domanda da parte del Tribunale in Camera di consiglio. Sulla compatibilità di determinati profili della disciplina di cui alla l. n. 117/1988 con l'ordinamento comunitario si è pronunciata la Corte di giustizia con la sentenza *Traghetti del Mediterraneo*¹⁰. In questa sede la Corte ha evidenziato la contrarietà al diritto comunitario di alcune previsioni della disciplina italiana in materia di responsabilità dei giudici, quali in particolare: l'esimente della violazione determinata da interpretazione delle norme giuridiche o da una valutazione dei fatti e delle prove nonché la limitazione della responsabilità alle ipotesi di colpa grave e di dolo.

Quanto alla suddetta esimente, la Corte ha precisato che sebbene l'interpretazione sia l'essenza dell'attività giurisdizionale, laddove quest'ultima sia svolta in palese contrasto con le disposizioni comunitarie di diritto sostanziale o con quanto affermato dalle sentenze interpretative, può determinarsi una violazione manifesta. Allo stesso modo deve essere considerata la valutazione dei fatti e delle prove condotta in palese violazione del diritto comunitario.

Per quel che concerne le limitazioni in base all'elemento soggettivo, la Corte ha precisato che la disciplina attuale non è in grado di garantire una responsabilità effettiva dei giudici, lasciando intendere che sia la limitazione al dolo e alla colpa grave, sia la

¹⁰Il riferimento è alla sentenza *Traghetti del Mediterraneo* (Corte di giustizia, 13.6.2006, C-173/03, causa *Traghetti del Mediterraneo*, in Racc., 2006, I, 5177) dove, su istanza del Tribunale di Genova, la Corte di giustizia si è pronunciata, in via pregiudiziale, sulla compatibilità con il diritto comunitario di alcune disposizioni della disciplina contenuta nella l. n. 117/1988.

tipizzazione delle ipotesi di colpa grave non siano compatibili con i principi comunitari in materia di responsabilità.

Dinanzi all'inattività dello stato italiano nel modificare questa disciplina, la Corte di Giustizia è ritornata sulla questione, con la recente sentenza Corte di Giustizia 24.11.2011, C-379/10, ove ha deciso in merito al ricorso della Commissione in ordine all'inadempimento dello stato italiano che non ha provveduto ad adeguare la l. n. 117/1988 alla disciplina europea. Tale legge, secondo la Corte di Giustizia, vanificherebbe il principio di responsabilità dello Stato per atti giurisdizionali. La Corte ha precisato che la limitazione di responsabilità può operare solo nei casi che rimangono fuori dall'area del dolo o della colpa grave e che in ogni caso la normativa recata nella l. n. 117/1998 è contraria alle norme comunitarie.

A tale ultimo proposito, non si ritiene che un'interpretazione comunitariamente orientata possa risolvere la questione, rendendosi necessario un intervento del legislatore.

3.2- Il rapporto fra l'azione a tutela dell'illecito e l'azione a tutela dell'indebito tributario. - Si ritiene, infine, che l'azione di responsabilità sia autonoma rispetto a quella di tutela dell'indebito e può, quindi, essere esperita laddove si riscontrino i suddetti presupposti, sia in presenza di un pieno riconoscimento del diritto alla restituzione da indebito tributario comunitario, sia nelle ipotesi in cui la tutela di quest'ultimo diritto non sia più possibile.

Tali principi si affermano, in via generale, per tutte le azioni comunitarie, evidenziando come:

- ogni azione è autonoma ed è preposta ai suoi obiettivi specifici. Le azioni sono quindi cumulabili;
- non sia ammessa alcuna forma di pregiudizialità tra le azioni;
- l'esistenza di un atto definitivo o di un giudicato non possono precludere l'esperibilità di un'azione di danni, che risulta autonoma nei suoi presupposti. (la presenza di un giudicato anti - comunitario che non può essere rimosso non impedisce, infatti, la possibilità di valutare il contenuto di questo giudicato come contrario alle norme comunitarie e di riconoscere una violazione del diritto comunitario in capo al giudice che lo ha pronunciato).

La possibilità di esperire cumulativamente l'azione per il riconoscimento di una posizione giuridica comunitaria e quella per il risarcimento del danno (che è stato cagionato dal mancato tempestivo riconoscimento della posizione stessa) racchiude la sua *ratione* nel principio di effettività, in quanto sono due strade che consentono, in modo differente, di rendere effettivo il diritto comunitario, nel primo caso riconoscendo la posizione giuridica, nel secondo ottenendo la reintegrazione del danno causato dal mancato o non corretto riconoscimento tempestivo della posizione stessa.

Si ritiene, pertanto, che sia possibile esperire l'azione di risarcimento del danno da illecito comunitario in tutti i casi in cui siano spirati i termini per l'azione di rimborso.

In questa ultima ipotesi, il contribuente lamenta un pregiudizio conseguente al mancato tempestivo riconoscimento della norma comunitaria. Pertanto non chiede la restituzione di quanto indebitamente versato, ma la reintegrazione di un pregiudizio subito, a causa della violazione grave e manifesta di una norma comunitaria preordinata ad attribuire diritti.

Naturalmente il danno da reintegrare non dovrebbe mai consistere, in quest'ultima ipotesi, nel pregiudizio conseguente alla mancata tempestiva attivazione del contribuente per la tutela dell'indebito, se così fosse l'azione di danni non assolverebbe alla sua funzione.

Allo stesso modo l'azione di danni può essere esperita anche nel caso in cui l'applicazione della norma comunitaria violata non è possibile. Sulla scia della sentenza *Francovich* e seguendo un simile percorso argomentativo, si ammette che pure nelle ipotesi in cui non è possibile far valere la posizione giuridica comunitaria (oggetto dalla norma violata) è prevista una forma di tutela europea, laddove dalla mancata applicazione della norma (comunitaria) violata (che ha condotto alla pronuncia di un giudicato anti - comunitario) sia derivato un danno.