

**Causa C-602/20****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

12 novembre 2020

**Giudice del rinvio:**

Varhoven administrativen sad (Bulgaria)

**Data della decisione di rinvio:**

30 settembre 2020

**Ricorrente:**

«AKZ-Burgas» EOOD («AKZ – Burgas» EOOD)

**Resistente:**

Direktor na Direksia «Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika» (Direttore della Direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e di previdenza sociale»)

**Oggetto del procedimento principale**

Ricorso in cassazione avverso un avviso di liquidazione emanato dall'Amministrazione Finanziaria on cui, conformemente alle pertinenti disposizioni nazionali, viene riconosciuto il diritto a interessi legali su debiti relativi a contributi previdenziali indebitamente assolti dalla data in cui gli importi indebitamente versati alla pubblica amministrazione avrebbero dovuto essere rimborsati, anziché a decorrere dalla data dell'intervenuto indebito pagamento, ma. Eventuale carattere sproporzionato delle disposizioni nazionali, che impone un'interpretazione del diritto dell'Unione sotto il profilo di una potenziale violazione del principio di leale cooperazione e dei principi di equivalenza e di effettività da esso derivanti.

**Oggetto e fondamento giuridico del rinvio**

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

## **Questioni pregiudiziali**

1) Se il diritto dell'Unione osti a una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che limita gli interessi legali dovuti in caso di rimborso di contributi previdenziali riscossi in violazione del diritto dell'Unione a quelli maturati a decorrere dal giorno successivo alla domanda di rimborso dell'importo principale.

2) Se il diritto dell'Unione, in particolare i principi di equivalenza e di effettività, ostino a una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che limita gli interessi legali dovuti in caso di rimborso di contributi previdenziali obbligatori riscossi in violazione del diritto dell'Unione a quelli maturati a decorrere dal giorno successivo alla domanda di rimborso di detti importi versati/riscossi indebitamente sino al loro rimborso.

## **Disposizioni di diritto dell'Unione richiamate**

Trattato sull'Unione europea – articolo 4, paragrafo 3; articolo 19, paragrafo 1, seconda frase

Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, articolo 291, paragrafo 1; articolo 267, primo comma, lettera b)

## **Giurisprudenza della Corte di giustizia richiamata**

Sentenze della Corte: del 14 luglio 1977, Concetta Sagulo, Gennaro Brenca e Addelmadjid Bakhouché (8/77, ECLI:EU:C:1977:131); del 9 novembre 1983, Amministrazione delle Finanze dello Stato (199/82, ECLI:EU:C:1983:318); del 17 luglio 1997, GT-Link A/S (C-242/95, ECLI:EU:C:1997:376); del 2 dicembre 1997, Fantask A/S e a. (C-188/95, ECLI:EU:C:1997:580); dell'8 marzo 2001, Metallgesellschaft Ltd e a., Hoechst AG e Hoechst (UK) Ltd (C-397/98 e C-410/98, ECLI:EU:C:2001:134); del 7 settembre 2006, N (C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525); del 12 dicembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774); del 13 marzo 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161); del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167); del 10 aprile 2008, Marks & Spencer plc (C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211); del 21 gennaio 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, ECLI:EU:C:2010:32); del 6 settembre 2011, Lady & Kid e a. (C-398/09, ECLI:EU:C:2011:540); del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a. (C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478); del 27 settembre 2012, Zuckerfabrik Jülich e a. (C-113/10, C-147/10 e C-234/10, ECLI:EU:C:2012:591), e del 18 aprile 2013, Mariana Irimie (C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250)

## Disposizioni nazionali fatte valere

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale, DOPK, in prosieguo: il «DOPK») – articoli da 128 a 132; articolo 162, paragrafo 2, punti 1 e 9; articolo 163, paragrafo 1

Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa (legge sull'imposta sui redditi delle persone fisiche, ZDDFL, legge sull'imposta sui redditi) – articolo 42

## Breve illustrazione dei fatti, delle argomentazioni delle parti e del procedimento

I fatti alla base della controversia sono pacifici tra le parti e possono essere così sintetizzati.

- 1 Il 30 gennaio 2017, a seguito del compimento di una verifica, l'ufficio competente per la riscossione presso la Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Burgas (Direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate; in prosieguo: la «Direzione territoriale Burgas della NAP») emetteva un avviso di rettifica nei confronti della «AKZ – Burgas» EOOD, con cui venivano accertati, per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2014 e il 31 agosto 2014, debiti esigibili nei confronti della Pubblica Amministrazione ai sensi dell'articolo 42 dello ZDDFL e di contributi previdenziali non pagati, maggiorati degli interessi legali maturati.

A seguito di una procedura di opposizione, l'avviso di rettifica veniva parzialmente confermato dal competente ufficio per la riscossione di grado superiore. A norma del diritto bulgaro, gli avvisi di rettifica sono provvisoriamente esecutivi, per cui la «AKZ – Burgas» EOOD provvedeva ad assolvere il debito tributario così accertato prima della verifica, in sede giudiziale, della legittimità dell'avviso di rettifica.

- 2 Con sentenza del 10 maggio 2018, il Burgaski administrativen sad (Tribunale amministrativo di Burgas) annullava l'avviso di rettifica. A seguito di impugnazione, il Varhoven administrativen sad (VAS, Corte suprema amministrativa) confermava la sentenza di primo grado.
- 3 Il 13 febbraio 2019 la «AKZ – Burgas» EOOD presentava presso la Direzione territoriale Burgas della NAP una domanda di compensazione o rimborso ai sensi dell'articolo 129 del DOPK. La società veniva sottoposta a verifica fiscale *ex post*, che si concludeva con l'emissione di un avviso di compensazione o rimborso (in prosieguo: l'«APV») del 5 marzo 2019. Su detto avviso è indicato che, a norma dell'articolo 129, paragrafo 6, del DOPK, sull'importo principale versato dalla società sotto forma di contributi previdenziali in conformità dell'avviso di rettifica revocato non sono dovuti interessi e che, sugli interessi di mora da essa versati in

relazione alle posizioni debitorie in questione, sono liquidati interessi, a decorrere dalla data del loro versamento sino all'emanazione dell'APV, per un importo complessivo di Leva (BGN) 12 863,09.

- 4 A seguito del rigetto del reclamo amministrativo, la «AKZ – Burgas» EOOD proponeva ricorso giurisdizionale amministrativo. Con sentenza dell'11 ottobre 2019, l'Administrativen sad Burgas (Tribunale amministrativo di Burgas) respingeva il ricorso proposto avverso l'APV del 5 marzo 2019 nella parte in cui, con quest'ultimo, venivano negati alla società gli interessi legali sull'importo illegittimamente riscosso a titolo di contributi previdenziali per il periodo compreso tra il versamento delle somme indebitamente corrisposte e il momento in cui le somme stesse avrebbero dovuto essere rimborsate. Nella motivazione della propria decisione, il giudice di primo grado rileva che, a norma dell'articolo 129, paragrafo 6, del DOPK, gli importi indebitamente versati, fatta eccezione per i debiti relativi a contributi previdenziali, sono rimborsati maggiorati di interessi di legge con decorrenza dal momento del loro versamento sulla base di un avviso emesso da un ufficio competente per la riscossione e che, negli altri casi, gli importi sono rimborsati maggiorati di interessi legali a decorrere dal giorno in cui avrebbero dovuto essere rimborsati al soggetto passivo. Alla luce di tale disposizione nazionale, il giudice dichiarava che sugli importi indebitamente versati a titolo di contributi previdenziali non sarebbero maturati interessi, dato che il legislatore li avrebbe espressamente esclusi dal novero degli importi rispetto ai quali tali interessi sarebbero dovuti.
- 5 Avverso detta sentenza la «AKZ-Burgas» EOOD proponeva ricorso in cassazione dinanzi al VAS, il giudice del rinvio nella presente causa. A parere della ricorrente, il giudice di primo grado ha illegittimamente respinto il ricorso da essa proposto avverso l'APV nella parte in cui, con quest'ultimo, vengono negati alla società, su un importo erroneamente riscosso a titolo di contributi previdenziali, gli interessi legali per il periodo intercorrente tra il versamento dell'importo indebitamente corrisposto e il momento in cui detto importo avrebbe dovuto essere rimborsato.

#### **Breve illustrazione del rinvio**

- 6 Il giudice del rinvio compie *in primis* una breve analisi della pertinente normativa bulgara.
- 7 Esso osserva che le imposte e i contributi previdenziali obbligatori costituiscono crediti nei confronti di enti pubblici statali stabiliti *ex lege* in maniera cogente, il cui soddisfacimento non dipenderebbe dalla volontà dei cittadini. Le imposte e i contributi obbligatori versati agli enti nazionali di assicurazione malattia e di previdenza sociale hanno una diversa natura giuridica. Le due categorie di crediti nei confronti di enti statali hanno carattere e finalità differenti, si fondano su basi giuridiche diverse e producono effetti giuridici diversi. I contributi previdenziali non hanno natura di imposta. All'assicurato è riconosciuto, a titolo di

corrispettivo, il diritto a corrispondenti prestazioni, mentre l'imposta rappresenta un credito dello Stato che deve essere soddisfatto senza che sia prevista alcuna controprestazione.

- 8 Nelle disposizioni del DOPK, il legislatore bulgaro ha previsto una procedura comune per la liquidazione delle imposte e dei contributi previdenziali obbligatori (capitolo 14 DOPK) e una procedura comune per il rimborso o la compensazione (articoli da 128 a 132 del DOPK) nei casi in cui, con sentenza passata in giudicato o decisione amministrativa definitiva, al soggetto passivo sia stato riconosciuto il diritto al rimborso degli importi erroneamente o indebitamente corrisposti (versati o riscossi) per tributi o contributi previdenziali obbligatori, che siano stati riscossi o imposti dalle autorità competenti per la riscossione.
- 9 Tuttavia, ai sensi dell'articolo 129, paragrafo 6, prima frase, del DOPK, i contributi previdenziali obbligatori indebitamente versati o riscossi non rientrano tra i crediti che devono essere rimborsati maggiorati di interessi legali per l'intero periodo compreso tra il pagamento indebito e il momento del rimborso in forza di un avviso di un'autorità competente per la riscossione. In base alla disposizione *de qua*, sugli importi indebitamente corrisposti a titolo di contributi previdenziali sono dovuti interessi soltanto a decorrere dal giorno in cui è stato regolarmente deciso il loro rimborso al contribuente.
- 10 In secondo luogo, il giudice del rinvio esamina la pertinente giurisprudenza della Corte di giustizia, osservando in particolare quanto segue.
- 11 Il giudice del rinvio si richiama alle sentenze *Metallgesellschaft e a.* (C-397/98 e C-410/98), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04), *Littlewoods Retail e a.* (C-591/10) e *Zuckerfabrik Jülich e a.* (C-113/10, C-147/10 e C-234/10), in cui la Corte ha dichiarato che gli Stati membri sono tenuti a restituire con gli interessi i tributi percepiti in violazione del diritto dell'Unione. La questione della corresponsione di interessi su somme rimosse in violazione del diritto dell'Unione è rimessa agli Stati membri in conformità al principio di autonomia procedurale.
- 12 Il VAS rileva che, nella propria giurisprudenza, la Corte di giustizia ha statuito che il diritto al rimborso di detti tributi costituisce, malgrado l'assenza di disposizioni dell'Unione relative al rimborso dei tributi nazionali incompatibili con il diritto dell'Unione, la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti agli amministrati dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte. Lo Stato membro è tenuto a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione, fermo restando che detto diritto al rimborso costituisce un diritto soggettivo derivato dall'ordinamento giuridico dell'Unione (sentenza *Littlewoods Retail e a.*, C-591/10, punto 24).
- 13 In mancanza di una pertinente disciplina dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare, in linea con il principio dell'autonomia procedurale, 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 dell'Unione, 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 dell'Unione (principio di effettività) (sentenze *Metallgesellschaft e a.*, C-397/98 e C-410/98, punto 85, e *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, punto 203). Il principio dell'autonomia procedurale degli Stati membri rimette all'ordinamento giuridico interno dei singoli Stati membri la determinazione dei mezzi processuali chiamati a garantire la tutela dei diritti riconosciuti al singolo sulla base del diritto dell'Unione; tuttavia, ciò non può comportare che detti diritti siano limitati o lesi nel loro contenuto essenziale.

- 14 In base al principio di equivalenza, le disposizioni in materia di rimborso di importi riscossi in violazione del diritto nazionale devono trovare applicazione anche alle corrispondenti domande di rimborso di importi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (sentenza C-591/10). Proprio il rispetto del principio di equivalenza depone a favore dell'applicazione, tra i casi ipotizzabili, di quello che, a livello temporale, fissa il prima possibile il *dies a quo* per la maturazione di interessi sugli importi erroneamente riscossi a titolo di contributi previdenziali obbligatori, fermo restando che la normativa nazionale non è in linea con detto principio.
- 15 In base al principio di equivalenza, l'ipotesi che a livello temporale anticipa al massimo il *dies a quo* per la maturazione di interessi sui contributi previdenziali obbligatori indebitamente riscossi deve coincidere con il momento a partire dal quale maturano interessi sugli altri/restanti importi indebitamente versati o riscossi sulla base di un avviso di un'autorità competente per la riscossione. Il giudice del rinvio ritiene, pertanto, sproporzionata la disposizione di cui all'articolo 129, paragrafo 6, prima frase, del DOPK.
- 16 Il VAS ribadisce che, in assenza di una pertinente disciplina dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire l'aliquota e le modalità di calcolo degli interessi dovuti nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività in modo tale che essi non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi di natura interna, né congegnati in modo tale da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (sentenza *Littlewoods Retail e a.*, C-591/10, punti 27 e 28). La Corte ha dichiarato che, sebbene spetti all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti in presenza dei quali gli interessi devono essere corrisposti, tra cui le modalità di calcolo di tali interessi, le regole nazionali non possono privare il contribuente di un adeguato indennizzo per il danno derivante dall'indebito versamento dell'imposta.
- 17 Il VAS precisa che la Corte ha ravvisato negli interessi una compensazione per l'indisponibilità degli importi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (sentenze *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, punti 112 e

segg., e Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, punti 202 e segg.). A parere del giudice del rinvio, il diritto al riconoscimento di interessi legali a titolo di indennizzo per il danno subito per effetto dell'imposizione di un tributo contrario al diritto dell'Unione indebitamente versato sussiste parallelamente al diritto al rimborso del tributo indebitamente versato e rappresenta un diritto soggettivo derivato dal diritto dell'Unione. Tale diritto soggettivo comprende l'obbligo di riconoscere gli interessi legali a decorrere dal momento del versamento di detto tributo. A parere del VAS è evidente che, per effetto dell'indisponibilità dell'importo in denaro in questione, il contribuente patisce un danno proprio a decorrere da quel momento, e non a partire da un momento successivo.

- 18 In tal senso, il rimborso deve riguardare non solo il tributo indebitamente riscosso, ma altresì gli importi pagati allo Stato o da esso trattenuti in rapporto diretto con tale tributo. Tra questi rientrano anche le perdite derivanti dall'indisponibilità di somme di danaro a seguito dell'esigibilità anticipata del tributo (sentenze Metallgesellschaft e a., C-397/98 e C-410/98, punti 87-89; Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, punto 205; Littlewoods Retail e a., C-591/10, punto 25, e Zuckerfabrik Jülich e a., C-113/10, C-147/10 e C-234/10, punto 65).
- 19 In conclusione, alla luce dei principi sviluppati nella giurisprudenza della Corte di giustizia, il giudice del rinvio dubita che una disciplina come quella oggetto del procedimento principale, che limita la determinazione degli interessi dovuti a decorrere dal giorno in cui i debiti relativi a contributi previdenziali indebitamente assolti (a norma dell'articolo 129, paragrafi da 1 a 4, del DOPK) avrebbero dovuto essere rimborsati, risponda ai requisiti fissati dalla Corte di giustizia. Si pone la questione se l'ammontare degli interessi debba dipendere dalla durata del periodo in cui l'importo versato indebitamente non era disponibile o se tale durata si estenda anche al periodo compreso tra il momento del pagamento indebito dell'importo di cui trattasi e quello del suo rimborso.
- 20 Pertanto, il giudice del rinvio ritiene che, ai fini della corretta definizione della presente controversia, si renda necessaria un'interpretazione delle disposizioni di diritto dell'Unione, segnatamente, dell'articolo 4, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione europea (principio di leale cooperazione e principi di equivalenza e di effettività da esso tratti), dell'articolo 19, paragrafo 1, seconda frase, TUE, e dell'articolo 291, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.