SENTENZA DELLA CORTE
2 dicembre 1997 *

Nel procedimento C-188/95,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dall'Østre Landsret (Danimarca), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Fantask A/S e a.

e

Industriministeriet (Erhvervsministeriet),

domanda vertente sull'interpretazione della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata, in ultimo, dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23),

LA CORTE,

composta dai signori G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, C. Gulmann, H. Ragnemalm e M. Wathelet, presidenti di sezione, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (relatore), G. Hirsch, P. Jann e L. Sevón, giudici,

* Lingua processuale: il danese.

avvocato generale: F. G. Jacobs,
cancelliere: H. von Holstein, vicecancelliere

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Fantask A/S, dall'avv. Thomas Rørdam, del foro di Copenaghen;

— per la Norsk Hydro Danmark A/S, la Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S e la Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, dagli avv. ti Kai Michelsen, Claus Høeg Madsen e Henning Aasmul-Olsen, del foro di Copenaghen;

— per la Aalborg Portland A/S, dall'avv. Karen Dyekjær-Hansen, del foro di Copenaghen;

— per la Forsikring-Aktieselskabet Alka A/S, la Robert Bosch A/S, la Uponor A/S, la Uponor Holding A/S e la Pen-Sam ApS e a., dagli avv. ti Vagn Thorup, Henrik Stenbjerre, Jørgen Boe e Lau Normann Jørgensen, dello studio Kromann e Münter, del foro di Copenaghen;

— per il governo danese, dal signor Peter Biering, capodivisione presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dall'avv. Karsten Hagel-Sørensen, del foro di Copenaghen;

— per il governo francese, dalla signora Catherine de Salins, vicedirettore presso la direzione «Affari giuridici» del ministero degli Affari esteri, e dal signor Frédéric Pascal, chargé de mission presso la stessa direzione, in qualità di agenti;

— per il governo svedese, dal signor Erik Brattgård, consigliere presso il dipartimento del commercio estero del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per il governo del Regno Unito, dal signor John E. Collins, Assistant Treasury solicitor, in qualità di agente, assistito dalla signora E. Sharpston, barrister;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai signori Anders C. Jessen ed Enrico Traversa, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti, assistiti dagli avv. ti Susanne Helsteen e Jens Rostock-Jensen, dello studio Reumert e Partnere, del foro di Copenaghen,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Fantask A/S, rappresentata dall'avv. Preben Jøker Thorsen, del foro di Copenaghen, della Norsk Hydro Danmark A/S, della Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S e della Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, rappresentate dall'avv. Henning Aasmul-Olsen, della Aalborg Portland A/S, rappresentata dall'avv. Lars Hennenberg, del foro di Copenaghen, della Forsikring-Aktieselskabet Alka, della Robert Bosch A/S, della Uponor A/S, della Uponor Holding A/S e della Pen-Sam ApS e a., rappresentate dall'avv. Henrik Peytz, del foro di Copenaghen, dell'Industriministeriet (Erhvervsministeriet), rappresentato dall'avv. Karsten Hagel-Sørensen, del governo danese, rappresentato dal signor Peter Biering, del governo francese, rappresentato dal signor Gautier Mignot, segretario per gli affari esteri presso la direzione «Affari giuridici» del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo italiano, rappresentato dal signor Danilo Del Gaizo, avvocato dello Stato, del governo del Regno Unito, rappresentato dal signor John E. Collins, assistito dalla signora Eleanor Sharpston, e della Commissione, rappresentata dai signori Anders C. Jessen ed Enrico Traversa, assistiti dagli avv. ti Jens Rostock-Jensen e Hans Henrik Skjødt, del foro di Copenaghen, all'udienza del 29 aprile 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 giugno 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 8 giugno 1995, pervenuta in cancelleria il 15 giugno seguente, l'Østre Landsret ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, otto questioni pregiudiziali relative all'interpretazione della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata, in ultimo, dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23; in prosieguo: la «direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di controversie sorte tra la società Fantask A/S (in prosieguo: la «Fantask»), nonché varie altre società o gruppi di società, e l'Industriministeriet (Erhvervsministeriet) [ministero dell'Industria danese (ministero del Commercio)] in ordine ai diritti riscossi per la registrazione di nuove società per azioni e società a responsabilità limitata e per l'iscrizione nel registro degli aumenti di capitale effettuati da queste ultime.

3 La legge 29 settembre 1917, n. 468, prima legge relativa alle società per azioni (*Lovtidende* A 1917, pag. 1117), ha reso obbligatoria l'iscrizione delle società per azioni e dei loro aumenti di capitali in un registro delle società. Tale iscrizione era subordinata al pagamento di diritti fissati alla relativa aliquota dal ministro competente. Dopo aver subito profonde modifiche una prima volta nel 1930, questa legge è stata oggetto di una revisione generale con legge 13 giugno 1973, n. 370, relativa alle società per azioni (*Lovtidende* A 1973, pag. 1025). Lo stesso giorno è stata approvata la legge n. 371, relativa alle società a responsabilità limitata, che prevede, per quanto riguarda queste ultime, formalità per la registrazione analoghe a quelle in vigore per le società per azioni (*Lovtidende* A 1973, pag. 1063).

4 L'art. 154, n. 3, della legge relativa alle società per azioni e l'art. 124, n. 3, della legge relativa alle società a responsabilità limitata conferivano inizialmente al ministro competente il potere di fissare le aliquote dei diritti di registrazione per queste due categorie di società.

5 Dal momento dell'entrata in vigore della prima legge sulle società per azioni, e fino al 1992, la struttura dei diritti riscossi per la registrazione delle nuove società e degli aumenti di capitale da queste ultime effettuati non è stata alterata. Essa è composta da un diritto di base, fisso, e da un diritto aggiuntivo, calcolato in proporzione all'importo del capitale nominale sottoscritto. Per contro, le relative aliquote sono state più volte modificate.

6 Nel corso del periodo compreso tra il 1° gennaio 1974 e il 1° maggio 1992, il diritto di base è variato tra le 500 e le 1 700 DKR (corone danesi) per la registrazione di una nuova società per azioni e di una nuova società a responsabilità limitata e tra le 200 e le 900 DKR per l'iscrizione nel registro di un aumento di capitale, per l'una e l'altra categoria di società. Durante lo stesso periodo, il diritto aggiuntivo è stato aumentato al 4 per mille del capitale sottoscritto, in caso di iscrizione di una nuova società, e al 4 per mille dell'aumento di capitale, in quest'ultimo caso.

7 Il «registro delle società per azioni» (in prosieguo: il «registro»), istituito dalla citata legge n. 468, costituiva una direzione del ministero del Commercio, incaricata della registrazione delle dichiarazioni relative alle società per azioni nonché, a decorrere dal 1974, alle società a responsabilità limitata. Con la legge 23 dicembre 1987, n. 851, recante in particolare modifica della legge relativa alle società per azioni e della legge relativa alle società a responsabilità limitata (*Lovtidende* A 1987, pag. 3229), il registro è divenuto l'Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (direzione del commercio e delle società, in prosieguo: lo «Styrelsen»). Oltre all'adempimento dei compiti di registrazione, alla fissazione e alla riscossione dei diritti di cui trattasi, lo Styrelsen partecipa all'elaborazione delle norme in materia societaria e commerciale e vigila sulla loro applicazione. Esso esercita inoltre varie attività di consulenza ed informazione.

8 In seguito alla relazione della Corte dei conti della Danimarca che, accertando le rilevanti eccedenze delle entrate a fronte delle spese dello Styrelsen, in conseguenza della riscossione del diritto aggiuntivo, metteva in dubbio la legittimità di quest'ultimo alla luce dell'ordinamento danese, il diritto aggiuntivo è stato soppresso con decreto 30 aprile 1992, n. 301 (*Lovtidende* A 1992, pag. 1149), a decorrere dal 1° maggio 1992. Parallelamente, il diritto di base è stato portato a 2 500 DKR per l'iscrizione di una nuova società per azioni e a 1 800 DKR per l'iscrizione di una nuova società a responsabilità limitata. Per la registrazione di un aumento di capitale, l'importo da versare ammonta attualmente, per entrambe le categorie, a 600 DKR.

9 Di conseguenza la società Fantask e varie società o gruppi di società hanno richiesto allo Styrelsen il rimborso degli importi che esse avevano dovuto versare, tra il 1983 e il 1992, alla detta direzione quale diritto aggiuntivo. Soltanto la Fantask ha richiesto anche la restituzione della somma versata quale diritto di base.

10 Poiché le loro domande di rimborso erano state respinte, le società di cui trattasi hanno proposto ricorsi contro il ministero dell'Industria dinanzi all'Østre Landsret. Nei loro ricorsi, le società ricorrenti hanno sostenuto in particolare, soprattutto alla luce della sentenza 20 aprile 1993, cause riunite C-71/91 e C-178/91, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (Racc. pag. I-1915, in prosieguo: la «sentenza Ponente Carni»), che il diritto aggiuntivo — e, nel caso della Fantask, anche il diritto di base — era in contrasto con gli artt. 10 e 12 della direttiva.

11 Di conseguenza l'Østre Landsret ha sottoposto alla Corte le seguenti otto questioni pregiudiziali:

«1) Se il diritto comunitario ponga limiti alla definizione da parte degli Stati membri della nozione di "carattere remunerativo" di cui all'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335/CEE, ovvero se ogni Stato membro possa liberamente stabilire cosa va inteso per "corrispettivo di un servizio determinato".

2) Se nella base imponibile delle imposte riscosse da uno Stato membro, in forza dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335/CEE, per l'iscrizione dell'atto costitutivo o dell'aumento di capitale di una società per azioni o a responsabilità limitata, siano ricompresi i seguenti tipi di costi o alcuni di essi:

— Retribuzioni e contributi pensionistici del personale non impegnato nell'iscrizione, nonché personale amministrativo dell'autorità competente in materia ovvero personale di quest'ultima o di altre autorità addetto a lavori preparatori inerenti alla normativa in materia societaria.

— Spese di iscrizione di altri atti della società per cui gli Stati membri non hanno disposto il pagamento di un determinato corrispettivo.

— Spese per operazioni diverse dall'iscrizione che incombono all'autorità competente conformemente alla normativa societaria e alle discipline affini, come la supervisione dei conti delle società e il controllo della tenuta dei libri contabili.

— Interessi e ammortamento sul complesso delle spese di investimento che l'autorità ritiene attinenti al settore societario e affini.

— Spese per trasferte di servizio non collegate alle concrete operazioni di iscrizione.

— Spese per attività di informazione e indirizzo dell'autorità competente rivolte al pubblico, non collegate ad operazioni concrete di iscrizione, come conferenze, articoli e opuscoli, riunioni con organizzazioni di categoria e altri gruppi di interesse.

3) a) Se l'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335/CEE vada interpretato nel senso che osta alla fissazione da parte di uno Stato membro di diritti forfettari, mediante norme la cui vigenza non è limitata nel tempo.

b) In caso di soluzione negativa, se lo Stato membro sia tenuto a modificare le aliquote ogni anno o entro altri intervalli di tempo.

c) Se sia rilevante per la soluzione della questione il fatto che i tributi siano proporzionali all'entità dell'importo del conferimento di capitale di cui è chiesta l'iscrizione.

4) Se il combinato disposto dell'art. 12, n. 1, lett. e), e dell'art. 10, n. 1, della direttiva 69/335/CEE vada interpretato nel senso che l'importo riscosso come corrispettivo per un determinato servizio, come ad esempio l'iscrizione nel registro delle imprese della costituzione o dell'aumento di capitale di una società per azioni o a responsabilità limitata, vada calcolato sui costi effettivi del servizio determinato, cioè l'iscrizione nel registro, ovvero se il tributo per ogni operazione di iscrizione possa essere stabilito ad esempio in un diritto fisso maggiorato del quattro per mille dell'apporto nominale di capitale, con la conseguenza che l'entità del tributo è indipendente dalla durata dell'attività svolta dall'autorità competente per l'esecuzione dell'iscrizione e dalle altre spese necessarie a tal fine.

5) Se il combinato disposto dell'art. 12, n. 1, lett. e), e dell'art. 10, n. 1, della direttiva 69/335/CEE vada interpretato nel senso che lo Stato membro, nella determinazione dell'importo dell'eventuale rimborso, debba partire dalla premessa

che una tassa va commisurata alle spese del servizio nel momento dell'esecuzione della prestazione, ovvero sia legittimato ad effettuare una stima complessiva su di un periodo più esteso, ad esempio un esercizio di bilancio, ovvero sul periodo in cui, in forza del diritto nazionale, può essere chiesta la ripetizione dell'indebito.

6) Qualora nell'ordinamento giuridico nazionale viga un principio generale secondo cui per la decisione su una domanda di rimborso di una tassa riscossa senza il necessario fondamento giuridico sia rilevante il fatto che la riscossione è avvenuta conformemente a norme che sono state in vigore per lungo tempo senza che né le autorità né altri si siano resi conto che tale riscossione era illegittima, se il diritto comunitario osti a che la domanda di rimborso di tasse riscosse in contrasto con la direttiva 69/335/CEE venga respinta con riferimento a dette norme.

7) Se il diritto comunitario osti alla normativa nazionale in forza della quale le autorità di uno Stato membro in cause vertenti sul rimborso di tasse riscosse in contrasto con la direttiva 69/335/CEE chiedano e ottengano che il dies a quo della prescrizione prevista dall'ordinamento nazionale venga fissato in un momento in cui vi era trasposizione illegittima della direttiva 69/335/CEE.

8) Se il combinato disposto dell'art. 10, n. 1, e dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335/CEE come interpretato nelle questioni precedenti, attribuisca ai singoli nei diversi Stati membri diritti che possono far valere dinanzi ai giudici nazionali».

12 Occorre anzitutto richiamare le finalità e il contenuto della direttiva, come precisati nella sentenza Ponente Carni.

13 Come risulta dal suo preambolo, la direttiva è intesa a promuovere la libertà di circolazione dei capitali, considerata presupposto essenziale della creazione di un'unione economica avente caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Il perseguimento di tale scopo richiede, per quanto riguarda l'onere tributario gravante sui conferimenti di capitali, la soppressione delle imposte indirette vigenti negli Stati membri e l'applicazione, in loro vece, di un'imposta riscossa una sola volta nel mercato comune e di pari livello in tutti gli Stati membri.

14 Pertanto, la direttiva contempla la riscossione di un'imposta sui conferimenti di capitali, la quale, ai termini del sesto e settimo punto del preambolo, deve, al fine di non perturbare la circolazione dei capitali, essere armonizzata nell'ambito della Comunità per quanto riguarda non solo le aliquote, ma anche la struttura (sentenza 27 giugno 1979, causa 161/78, Conradsen, Racc. pag. 2221, punto 11). Tale imposta sui conferimenti è disciplinata dalle disposizioni contenute negli artt. 2-9 della direttiva.

15 L'art. 3 stabilisce quali sono le società di capitali a cui sono applicabili le disposizioni della direttiva, tra le quali figurano, in particolare, le società per azioni e le società a responsabilità limitata di diritto danese.

16 Gli artt. 4, 8 e 9 elencano, facendo salve le disposizioni dell'art. 7, le operazioni assoggettate all'imposta sui conferimenti e quelle che possono essere esentate dagli Stati membri. Ai sensi delle disposizioni dell'art. 4, n. 1, lett. a) e c), la costituzione di una società di capitali e l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura figurano rispettivamente nel novero delle operazioni assoggettate all'imposta sui conferimenti.

17 La direttiva prevede inoltre, a tenore del suo ultimo 'considerando', la soppressione di altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti e dell'imposta di bollo sui titoli, il cui mantenimento rischierebbe di

compromettere il conseguimento degli obiettivi perseguiti. Tali imposte indirette, la cui riscossione è vietata, sono elencate negli artt. 10 e 11 della direttiva. L'art. 10 così dispone:

«Oltre all'imposta sui conferimenti, gli Stati membri non applicano, per quanto concerne le società, associazioni o persone giuridiche che perseguono scopi di lucro, nessuna altra imposizione, sotto qualsiasi forma:

(...)

c) per l'immatricolazione o per qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività, alla quale una società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica».

18 L'art. 12, n. 1, della direttiva, contiene un elenco esauriente dei tributi diversi dall'imposta sui conferimenti che, in deroga ai citati artt. 10 e 11, possono essere imposti alle società di capitali all'atto delle operazioni previste dalla stessa norma (v. in tal senso sentenza 2 febbraio 1988, causa 36/86, Dansk Sparinvest, Racc. pag. 409, punto 9). L'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva fa riferimento, in particolare, ai «diritti di carattere remunerativo».

Sulle prime cinque questioni

19 Con le prime cinque questioni, che occorre risolvere congiuntamente, il giudice a quo chiede in sostanza se l'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva debba essere interpretato nel senso che, per avere carattere remunerativo, gli importi dei diritti riscossi per la registrazione delle società per azioni e delle società a responsabilità

limitata e per l'iscrizione nel registro degli aumenti di capitale effettuati da tali società debbano essere calcolati sulla base del solo costo delle formalità di cui trattasi o se possano essere fissati in modo da coprire l'insieme o una parte delle spese dell'amministrazione a cui è affidato l'espletamento di tali operazioni.

20 Poiché l'art. 12 della direttiva deroga, in particolare, ai divieti stabiliti dall'art. 10, occorre esaminare preliminarmente se le imposte controverse rientrino nell'uno o nell'altro di tali divieti.

21 L'art. 10 della direttiva, inteso alla luce del suo ultimo 'considerando', vieta segnatamente le imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti. Si tratta, fra l'altro, dei tributi che, sotto qualsiasi forma, sono dovuti per la costituzione di una società di capitali e l'aumento del suo capitale [art. 10, lett. a)], ovvero per la registrazione o per qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività alla quale una società può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica [art. 10, lett, c)]. Quest'ultimo divieto è giustificato dal fatto che, anche se i tributi di cui trattasi non colpiscono i conferimenti di capitali in quanto tali, essi sono tuttavia riscossi per le formalità connesse alla forma giuridica della società, vale a dire a motivo dello strumento usato per raccogliere capitali, per cui il loro mantenimento rischierebbe di mettere in discussione anche gli scopi perseguiti dalla direttiva (sentenza 11 giugno 1996, causa C-2/94, Denkavit Internationaal e a., Racc. pag. I-2827, punto 23).

22 Nel caso di specie, il diritto di base e il diritto aggiuntivo, versati per l'iscrizione delle nuove società per azioni e società a responsabilità limitata, sono direttamente contemplati dal divieto stabilito dall'art. 10, lett. c), della direttiva. Ad un'analoga conclusione si deve altresì pervenire allorché tali diritti sono dovuti per l'iscrizione degli aumenti di capitale effettuati da tali società nel caso siano anch'essi riscossi in ragione di una formalità essenziale connessa alla forma giuridica delle società di cui trattasi. Pur non costituendo formalmente una procedura preliminare all'esercizio dell'attività delle società di capitali, l'iscrizione degli aumenti di capitale è tuttavia condizione per l'esercizio e la prosecuzione di tale attività.

23 Per quanto riguarda l'interpretazione della nozione di diritto avente carattere remunerativo di cui all'art. 12 della direttiva, i governi danese e svedese sostengono che a tale nozione sono del pari riconducibili i diritti il cui importo è calcolato in modo da compensare non solo i costi delle formalità di registrazione direttamente in questione, ma anche tutte le spese dell'amministrazione incaricata della riscossione che sono legate, in particolare, all'elaborazione e all'applicazione delle norme in materia di diritto societario.

24 Il governo danese sostiene, in particolare, che la direttiva non ha proceduto ad un'armonizzazione delle normative degli Stati membri riguardanti i diritti che hanno carattere remunerativo previsti all'art. 12, n. 1, lett. e), la cui definizione continua a rientrare nel diritto degli Stati membri. La discrezionalità riconosciuta a questi ultimi non sarebbe tuttavia piena, in quanto la valutazione dei costi sopportati dall'amministrazione incaricata delle registrazioni dovrebbe essere, secondo la sentenza Ponente Carni, ragionevolmente dimostrata. Di conseguenza, contrariamente alla fattispecie oggetto di quest'ultima causa, uno Stato membro non può tener conto, per il calcolo dei diritti, delle spese prive di qualsiasi nesso con la gestione del diritto societario.

25 Secondo la Fantask e le altre società ricorrenti nel procedimento a quo che hanno presentato osservazioni, nonché la Commissione, emerge al contrario dalla sentenza Ponente Carni che la nozione di diritto a carattere remunerativo ha una portata comunitaria e che tale diritto deve necessariamente essere calcolato solo in base al costo dell'operazione di registrazione di cui costituisce il corrispettivo. Un diritto stabilito in proporzione al capitale sottoscritto, come il diritto aggiuntivo, non potrebbe di conseguenza, per sua stessa natura, rientrare nella deroga prevista all'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva. Qualora uno Stato membro abbia il diritto di stabilire preventivamente, senza limiti di tempo e in base ad una valutazione forfettaria del costo delle operazioni di registrazione, l'importo dei diritti remunerativi, esso deve procedere periodicamente, ad esempio ogni anno, ad un riesame di questi ultimi in modo da verificare che gli stessi si mantengano sempre entro i limiti delle spese affrontate.

26 Occorre sottolineare, al riguardo, che la nozione di «diritti che hanno carattere remunerativo» fa parte di una disposizione di diritto comunitario che non si richiama al diritto degli Stati membri per la determinazione del suo significato e della sua portata. Inoltre, gli scopi della direttiva sarebbero rimessi in discussione qualora gli Stati membri avessero una qualsiasi facoltà di mantenere tributi che presentano le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti qualificando le stesse come diritti a carattere remunerativo. Ne consegue che l'interpretazione della nozione di cui è causa non può essere lasciata alla valutazione discrezionale di ciascuno Stato membro (v. sentenza 15 luglio 1982, causa 270/81, Felicitas, Racc. pag. 2771, punto 14).

27 D'altra parte la Corte ha già stabilito, nella sentenza Ponente Carni, punti 41 e 42, che la distinzione tra i tributi vietati ai sensi dell'art. 10 della direttiva e i diritti a carattere remunerativo implica che questi ultimi comprendano soltanto le remunerazioni, riscosse all'atto della registrazione o annualmente, la cui entità sia calcolata in base al costo del servizio reso. Una remunerazione la cui entità sia priva di qualunque nesso con il costo del servizio concretamente reso ovvero sia calcolata in funzione non del costo dell'operazione di cui essa costituisce il corrispettivo, bensì dell'insieme dei costi di gestione e d'investimento del servizio incaricato della detta operazione dev'essere considerata come un tributo che può solo ricadere sotto il divieto di cui all'art. 10 della direttiva.

28 Discende da quanto sopra che un diritto riscosso per l'iscrizione delle società per azioni e delle società a responsabilità limitata e in occasione degli aumenti di capitale da queste ultime effettuati non può avere carattere remunerativo ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva qualora il suo importo venga calcolato in modo da coprire spese come quelle elencate dal giudice a quo nei primi tre trattini della sua seconda questione. Le spese di cui trattasi infatti non hanno nessuna correlazione con le operazioni di registrazione di cui le imposte controverse costituiscono il corrispettivo. Tuttavia, per i motivi esposti dall'avvocato generale ai paragrafi 37 e 45 delle sue conclusioni, è ammissibile che uno Stato membro riscuota diritti soltanto per le operazioni di registrazione più importanti e che esso imputi ad essi i costi di operazioni meno rilevanti effettuate gratuitamente.

29 Per quanto riguarda la determinazione dell'importo dei diritti a carattere remunerativo, la Corte ha osservato nella sentenza Ponente Carni, punto 43, che può essere difficile determinare il costo di talune operazioni come l'iscrizione di una società. La determinazione del costo non può, in un caso del genere, che essere forfettaria e dev'essere compiuta con criteri di ragionevolezza, prendendo in considerazione segnatamente il numero e la qualifica delle persone addette, il tempo da queste impiegato nonché i diversi costi materiali necessari per il compimento dell'operazione.

30 Al riguardo occorre rilevare che, per calcolare gli importi dei diritti a carattere remunerativo, uno Stato membro ha facoltà di prendere in considerazione non solo i costi, materiali e retributivi, che sono direttamente connessi al compimento delle operazioni di registrazione di cui essi costituiscono il corrispettivo, ma anche, nei limiti indicati dall'avvocato generale al paragrafo 43 delle sue conclusioni, la parte di spese generali dell'amministrazione competente imputabili a tali operazioni. Solo entro detti limiti le spese elencate dal giudice a quo nei tre trattini della sua seconda questione possono essere incluse nella base di calcolo dei diritti.

31 Un diritto il cui importo aumenta direttamente e senza limiti in proporzione al capitale nominale sottoscritto non può, di per sé, costituire un'imposta a carattere remunerativo ai sensi della direttiva. Infatti, pur potendo esistere, in determinati casi, un nesso tra la complessità di un'operazione di registrazione e l'entità dei capitali sottoscritti, l'importo di tale imposta sarà generalmente privo di correlazione con le spese concretamente affrontate dall'amministrazione in occasione delle formalità di registrazione.

32 Infine, come risulta dalla sentenza Ponente Carni, punto 43, l'importo di un diritto a carattere remunerativo non deve necessariamente variare in funzione delle spese effettivamente sopportate dall'amministrazione in occasione di ogni operazione di registrazione ed uno Stato membro ha diritto di stabilire ex ante, in base ai costi medi di registrazione prevedibili, diritti forfettari per l'adempimento delle formalità d'iscrizione delle società di capitali. Inoltre, niente osta a che gli importi di tali diritti siano stabiliti per una durata indeterminata purché lo Stato membro verifichi, ad intervalli regolari, per esempio ogni anno, che essi continuino a non superare i relativi costi di registrazione.

33 Spetta al giudice nazionale, alla luce delle considerazioni che precedono, valutare fino a che punto le controverse imposte abbiano carattere remunerativo e procedere, all'occorrenza, su tale base, ad eventuali rimborsi.

34 Occorre pertanto risolvere le prime cinque questioni dichiarando che l'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva va interpretato nel senso che, per avere carattere remunerativo, gli importi riscossi per l'iscrizione nel registro delle società per azioni e delle società a responsabilità limitata e degli aumenti di capitale effettuati da tali società devono essere calcolati soltanto in base al costo delle formalità di cui trattasi, restando inteso che tali importi possono altresì coprire le spese derivanti da operazioni minori che siano effettuate gratuitamente. Per calcolare tali importi, uno Stato membro può prendere in considerazione tutti i costi connessi con le operazioni di registrazione, compresa la parte delle spese generali ad esse imputabili. Inoltre, uno Stato membro ha la facoltà di prevedere diritti forfettari e di stabilire i relativi importi per una durata indeterminata, purché verifichi, ad intervalli regolari, che tali importi continuino a non superare il costo medio delle operazioni di cui trattasi.

Sulla sesta questione

35 Con la sesta questione, il giudice a quo intende accertare se il diritto comunitario osti a che domande per il rimborso di diritti riscossi in violazione della direttiva possano essere respinte con la motivazione secondo cui l'imposizione di questi diritti è il risultato di un errore scusabile da parte delle autorità dello Stato membro, in quanto i diritti di cui trattasi sono stati riscossi per un lungo periodo senza che né queste ultime né i soggetti passivi fossero consapevoli della loro illegittimità.

36 Per giurisprudenza costante, l'interpretazione di una norma di diritto comunitario data dalla Corte nell'esercizio della competenza ad essa attribuita dall'art. 177 del Trattato chiarisce e precisa, quando ve ne sia bisogno, il significato e la portata della norma, quale deve, o avrebbe dovuto, essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore.

37 Ne risulta che la norma così interpretata può, e deve, essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa se, per il resto, sono soddisfatte le condizioni che consentono di portare alla cognizione dei giudici competenti una controversia relativa all'applicazione di detta norma (sentenze 27 marzo 1980, causa 61/79, Denkavit italiana, Racc. pag. 1205, punto 16, e 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94, Bautiaa e Société française maritime, Racc. pag. I-505, punto 47).

38 Sempre secondo tale giurisprudenza, il diritto di ottenere il rimborso di tributi percepiti da uno Stato membro in violazione delle norme di diritto comunitario è la conseguenza e il complemento dei diritti riconosciuti ai singoli dalle norme comunitarie così come interpretate dalla Corte (sentenza 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio, Racc. pag. 3595, punto 12). Lo Stato membro è pertanto tenuto, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto comunitario (sentenza 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a., Racc. pag. I-165, punto 20).

39 Di conseguenza, se è vero che, in mancanza di disciplina comunitaria in materia, tale rimborso può essere richiesto solo nell'ambito delle condizioni, sostanziali e formali, stabilite dalle diverse normative nazionali, tuttavia dette modalità non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (v., in particolare, sentenza 14 dicembre 1995, causa C-312/93, Peterbroeck, Racc. pag. I-4599, punto 12).

40 Occorre rilevare che un principio generale del diritto nazionale, secondo il quale i giudici di uno Stato membro debbano respingere le pretese di rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario, dal momento che questi ultimi siano stati riscossi durante un lungo periodo senza che né le autorità di tale Stato né i singoli fossero consapevoli della loro illegittimità, non soddisfa le condizioni di cui sopra. Infatti, l'applicazione di tale principio sarebbe, nelle circostanze sopra descritte, tale da rendere eccessivamente difficile l'ottenimento del rimborso di tributi contrari al diritto comunitario. Inoltre la conseguenza sarebbe quella di favorire le violazioni del diritto comunitario che siano state reiterate per un lungo periodo.

41 Pertanto occorre risolvere la sesta questione nel senso che il diritto comunitario osta a che azioni dirette al rimborso di tributi riscossi in violazione della direttiva possano essere respinte sul motivo che l'imposizione di tali tributi è conseguenza di un errore scusabile delle autorità dello Stato membro, in quanto i tributi di cui trattasi sono stati riscossi per un lungo periodo senza che né questi né i soggetti passivi dei tributi fossero consapevoli della loro illegittimità.

Sulla settima questione

42 Con la settima questione, il giudice nazionale chiede, in sostanza, se il diritto comunitario vieti ad uno Stato membro di opporre alle azioni dirette al rimborso di tributi riscossi in violazione della direttiva un termine di prescrizione nazionale fintantoché tale Stato membro non abbia correttamente attuato tale direttiva.

43 Emerge dall'ordinanza di rinvio che, secondo la normativa danese, il diritto al rimborso di tutta una serie di crediti si prescrive in cinque anni e che tale termine decorre, in linea di principio, dal momento dell'esigibilità del credito. Alla scadenza del termine, tale credito è prescritto, a meno che il debitore abbia nel frattempo riconosciuto il suo debito o il creditore abbia esperito un'azione in giudizio.

44 Orbene, al momento in cui alcuni ricorrenti nei procedimenti nazionali a quibus hanno presentato le loro domande di rimborso, il termine di cui trattasi, almeno per una parte dei loro reclami, era già trascorso.

45 Le società ricorrenti e la Commissione traggono argomento dalla sentenza 25 luglio 1991, causa C-208/90, Emmott (Racc. pag. I-4269), per sostenere che uno Stato membro non può avvalersi di un termine nazionale di prescrizione in quanto

la direttiva, in violazione della quale taluni tributi sono stati indebitamente riscossi, non è stata correttamente attuata nel diritto nazionale. Secondo le ricorrenti, fino a tale data i singoli non sono in grado di essere pienamente a conoscenza dei diritti che derivano dalla direttiva di cui trattasi. Ne conseguirebbe che un termine nazionale di prescrizione comincia a decorrere solo dalla data in cui è intervenuta la corretta attuazione della direttiva.

46 I governi danese, francese e del Regno Unito sostengono, a loro volta, che uno Stato membro può avvalersi di un termine nazionale di prescrizione come quello di cui trattasi qualora quest'ultimo rispetti le due condizioni di equivalenza e di effettività enunciate dalla giurisprudenza della Corte (v., in particolare, citate sentenze San Giorgio e Peterbroeck). Secondo i detti governi, la citata sentenza Emmott deve essere considerata alla luce delle circostanze del tutto particolari di tale causa, come peraltro la Corte avrebbe confermato nella sua giurisprudenza successiva.

47 La Corte ha ricordato, al punto 39 della presente sentenza, che secondo una giurisprudenza costante, in mancanza di disciplina comunitaria in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali per la ripetizione dell'indebito, purché tali modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna né rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.

48 La Corte ha così riconosciuto la compatibilità con il diritto comunitario della fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, che tutela al tempo stesso il contribuente e l'amministrazione di cui trattasi. Infatti, questi termini non possono essere considerati tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dal diritto comunitario, anche se, per definizione, lo spirare di detti termini comporta il rigetto, totale o parziale, dell'azione esperita (v. in particolare, sentenze 16 dicembre 1976, causa 33/76, Rewe, Racc. pag. 1989, punto 5; causa 45/76, Comet, pag. 2043, punti 17 e 18, e 10 luglio 1997, causa C-261/95, Palmisani, Racc. pag. I-4025, punto 28).

49 Al riguardo, il termine di prescrizione di cinque anni previsto dal diritto danese dev'essere considerato ragionevole (sentenza 17 luglio 1997, causa C-90/94, Haahr Petroleum, Racc. pag. I-4085, punto 49). Inoltre, risulta che tale termine si applica indifferentemente ai ricorsi basati sul diritto comunitario e a quelli basati sul diritto interno.

50 È bensì vero che, nella citata sentenza Emmott, punto 23, la Corte ha ritenuto che, fino al momento della corretta attuazione di una direttiva, lo Stato membro inadempiente non può eccepire la tardività di un'azione giudiziaria avviata nei suoi confronti da un singolo per la tutela dei diritti riconosciutigli dalle disposizioni di una direttiva e che un termine per il ricorso stabilito dal diritto nazionale può cominciare a decorrere solo da quel momento.

51 Cionondimeno, come è stato confermato dalla sentenza 6 dicembre 1994, causa C-410/92, Johnson (Racc. pag. I-5483, punto 26), dalla sentenza 27 ottobre 1993, causa C-338/91, Steenhorst-Neerings (Racc. pag. I-5475), deriva che la soluzione sviluppata nella sentenza Emmott era giustificata dalle circostanze tipiche di detta causa, nelle quali la decadenza dai termini arrivava a privare totalmente la ricorrente nella causa principale della possibilità di far valere il suo diritto alla parità di trattamento in virtù di una direttiva comunitaria (v. altresì sentenze Haahr Petroleum, citata, punto 52, e 17 luglio 1997, cause riunite C-114/95 e C-115/95, Texaco e Olieselskabet Danmark, Racc. pag. I-4263, punto 48)

52 Occorre pertanto risolvere la settima questione nel senso che, allo stato attuale, il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro, che non ha attuato correttamente la direttiva, di opporre alle azioni dirette al rimborso di tributi riscossi in violazione di tale direttiva un termine di prescrizione nazionale che decorra dalla data di esigibilità dei tributi di cui trattasi, qualora tale termine non sia meno favorevole per i ricorsi basati sul diritto comunitario di quello dei ricorsi basati sul diritto interno e non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.

Sull'ottava questione

53 Con l'ottava questione, il giudice a quo chiede se il combinato disposto degli artt. 10 e 12, n. 1, lett. e), della direttiva attribuisca ai singoli diritti che questi ultimi possano far valere dinanzi ai giudici nazionali.

54 Secondo una giurisprudenza costante, in tutti i casi in cui talune disposizioni di una direttiva appaiano, sotto il profilo sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia recepito tempestivamente la direttiva nel diritto nazionale, sia che l'abbia recepita in modo inadeguato (v., in particolare, sentenza 23 febbraio 1994, causa C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e a., Racc. pag. I-483, punto 8).

55 Nella fattispecie, è sufficiente rilevare che il divieto sancito dall'art. 10 della direttiva, così come la deroga a tale divieto figurante all'art. 12, n. 1, lett. e), sono formulati in modo sufficientemente preciso e incondizionato da poter esser invocati dai singoli davanti ai giudici nazionali contro una disposizione di diritto nazionale confliggente con la detta direttiva.

56 Di conseguenza, occorre risolvere l'ottava questione nel senso che il combinato disposto dell'art. 10 e dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva attribuisce diritti ai singoli, che possono avvalersene davanti ai giudici nazionali.

Sulle spese

57 Le spese sostenute dai governi danese, francese, italiano, svedese e del Regno Unito, nonché dalla Commissione delle Comunità europee, 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,

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dall'Østre Landsret, con ordinanza 8 giugno 1995, dichiara:

1) **L'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, va interpretato nel senso che, per avere carattere remunerativo, gli importi riscossi per l'iscrizione nel registro delle società per azioni e delle società a responsabilità limitata e degli aumenti di capitale effettuati da tali società devono essere calcolati soltanto in base al costo delle formalità di cui trattasi, restando inteso che tali importi possono altresì coprire le spese derivanti da operazioni minori che siano effettuate gratuitamente. Per calcolare tali importi, uno Stato membro può prendere in di considerazione tutti i costi connessi con le operazioni di registrazione, compresa la parte delle spese generali ad esse imputabili. Inoltre, uno Stato membro ha la facoltà di prevedere diritti forfettari e di stabilire i relativi importi per una durata indeterminata, purché verifichi, ad intervalli regolari, che tali importi continuino a non superare il costo medio delle operazioni di cui trattasi.**

2) **Il diritto comunitario osta a che azioni dirette al rimborso di tributi riscossi in violazione della direttiva possano essere respinte sul motivo che l'imposizione di tali tributi è conseguenza di un errore scusabile delle autorità dello Stato membro, in quanto i tributi di cui trattasi sono stati riscossi per un lungo periodo senza che né questi né i soggetti passivi dei tributi fossero consapevoli della loro illegittimità.**

3) **Allo stato attuale, il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro, che non ha attuato correttamente la direttiva 69/335, come modificata, di opporre alle azioni dirette al rimborso di tributi riscossi in violazione di tale direttiva un termine di prescrizione nazionale che decorra dalla data di esigibilità dei tributi di cui trattasi, qualora tale termine non sia meno favorevole per i ricorsi basati sul diritto comunitario di quello dei ricorsi basati sul diritto interno e non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.**

4) **Il combinato disposto dell'art. 10 e dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335, come modificata, attribuisce diritti ai singoli, che possono avvalersene davanti ai giudici nazionali.**

Rodríguez Iglesias Gulmann Ragnemalm

Wathelet Mancini Moitinho de Almeida

Kapteyn Murray Edward

Puissochet Hirsch Jann Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 2 dicembre 1997.

Il cancelliere Il presidente

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias