SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
10 settembre 2002 *

Nei procedimenti riuniti C-216/99 e C-222/99,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Tribunale di Milano (causa C-216/99) e dalla Corte d'appello di Roma (causa C-222/99) nelle cause dinanzi ad essi pendenti tra

Riccardo Prisco Srl

e

Amministrazione delle Finanze dello Stato (causa C-216/99),

e tra
Ministero delle Finanze

e

CASER SpA (causa C-222/99),

* Lingua processuale: l'italiano.

domande vertenti sull'interpretazione degli artt. 10 e 12, n. 1, lett. e), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), nonché sull'interpretazione del diritto comunitario in materia di ripetizione dell'indebito,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dalla sig.ra F. Macken, presidente di sezione, e dai sigg. J.-P. Puissochet (relatore), R. Schintgen, V. Skouris e J.N. Cuhna Rodrigues, giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl
cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Riccardo Prisco Srl, dagli avv.ti M. Costanza e A. Bozzi;

— per la CASER SpA, dagli avv.ti A. Crosta, A. Bozzi e G. Bozzi;

— per il governo italiano, dal sig. U. Leanza, in qualità di agente, assistito dalla sig.ra F. Quadri, avvocato dello Stato;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. E. Traversa e dalla sig.ra H. Michard, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Riccardo Prisco Srl, rappresentata dagli avv.ti M. Costanza e A. Bozzi, della CASER SpA, rappresentata dagli avv.ti A. Bozzi e G. Bozzi, del governo italiano, rappresentato dal sig. G. de Bellis, avvocato dello Stato, e della Commissione, rappresentata dal sig. E. Traversa, all'udienza del 22 novembre 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 31 gennaio 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanze 15 e 12 maggio 1999, pervenute in cancelleria rispettivamente il 7 e il 10 giugno successivi, il Tribunale di Milano e la Corte d'appello di Roma hanno sottoposto ciascuno a questa Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 10 e 12, n. 1, lett. e), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25; in prosieguo: la «direttiva»), nonché sull'interpretazione del diritto comunitario in materia di ripetizione dell'indebito.

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di talune controversie tra la Riccardo Prisco Srl (in prosieguo: la «Prisco») e la CASER SpA (in prosieguo: la «CASER») e l'Amministrazione delle Finanze dello Stato (in prosieguo: l'«Amministrazione») riguardanti la restituzione di tributi versati da queste due società tra il 1985 e il 1992 e che sono stati poi giudicati contrastanti con il diritto comunitario.

3 Detti tributi sono stati riscossi come tassa di concessione governativa dovuta per l'iscrizione nel registro delle imprese di vari atti della vita delle società. Le domande di restituzione della Prisco e della CASER riguardano tasse versate per l'iscrizione dell'atto costitutivo e per la conservazione di detta iscrizione negli anni successivi.

4 La conformità con il diritto comunitario di dette tasse e delle modalità del loro rimborso ha già costituito oggetto di talune questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte, che hanno dato luogo alle sentenze 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»), e 15 settembre 1998, causa C-231/96, Edis (Racc. pag. I-4951); causa C-260/96, Spac (Racc. pag. I-4997), e cause riunite C-279/96, C-280/96 e C-281/96, Ansaldo Energia e a. (Racc. pag. I-5025).

Antefatti delle controversie e contesto normativo

5 La tassa di concessione riscossa per l'iscrizione nel registro delle società commerciali, tenuto dalle cancellerie dei tribunali, dei principali atti riguardanti la vita delle società, è stata istituita dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 (GURI n. 292 dell'11 novembre 1972, Supplemento n. 3).

6 È stata assoggettata a tale tassa l'iscrizione nel registro degli atti seguenti: atto costitutivo, aumento di capitale, proroga della durata della società, modifica dell'oggetto sociale o del tipo di società, fusione, altre modifiche dell'atto costitutivo e atti societari la cui iscrizione è obbligatoria in forza delle disposizioni del codice civile.

7 L'importo della tassa di concessione, più volte modificato, variava a seconda della forma giuridica delle società per quanto concerne l'iscrizione dell'atto costitutivo, ma era unica per l'iscrizione degli altri atti. Il decreto legge 19 dicembre 1984, n. 853 (GURI n. 347 del 19 dicembre 1984), convertito nella legge 17 febbraio 1985, n. 17 (GURI n. 41 bis del 17 febbraio 1985), ha precisato che la tassa di concessione dovuta per l'iscrizione nel registro dell'atto costitutivo era esigibile il 30 giugno di ciascun anno solare successivo.

8 Poiché talune società hanno contestato la conformità della tassa di concessione con gli artt. 10 e 12 della direttiva per quanto riguardava l'iscrizione dell'atto costitutivo e la sua conservazione negli anni successivi, la Corte, adita mediante rinvio pregiudiziale, ha dichiarato, nella sentenza Ponente Carni, che l'art. 10 della direttiva dev'essere interpretato nel senso che, fatte salve le disposizioni derogatorie dell'art. 12, esso vieta un tributo annuale dovuto in ragione dell'iscrizione delle società di capitali, anche qualora il gettito di tale tributo contribuisca al finanziamento del servizio incaricato della tenuta del registro in cui sono iscritte le società. La Corte ha parimenti dichiarato che l'art. 12 della direttiva dev'essere interpretato nel senso che i diritti di carattere remunerativo, di cui al n. 1, lett. e), dello stesso articolo, possono essere remunerazioni riscosse come corrispettivo di operazioni imposte dalla legge per uno scopo di interesse generale, come ad esempio l'iscrizione delle società di capitali, e che l'entità di tali diritti, la quale può variare a seconda della forma giuridica della società, dev'essere calcolata in base al costo dell'operazione, che può essere determinato forfettariamente.

9 Dettando la soluzione di una questione pregiudiziale sollevata da un giudice di un altro Stato membro, la Corte ha precisato, nella sentenza 2 dicembre 1997, causa

C-188/95, Fantask e a. (Racc. pag. I-6783), 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, fermo restando che detti importi possono altresì coprire le spese derivanti da operazioni minori 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 stabilirne gli importi per una durata indeterminata, purché verifichi, ad intervalli regolari, che detti importi continuano a non superare il costo medio delle operazioni di cui trattasi.

10 A seguito della sentenza Ponente Carni, la riscossione della tassa di concessione per l'iscrizione dell'atto costitutivo e per ciascun anno successivo è stata ritenuta contraria al diritto comunitario da diversi giudici nazionali e le autorità italiane hanno emanato il decreto legge 30 agosto 1993, n. 331 (GURI n. 203 del 30 agosto 1993), convertito, dopo talune modifiche, nella legge 29 ottobre 1993, n. 427 (GURI n. 255 del 29 ottobre 1993). L'art. 61, n. 1, di detto decreto legge ha fissato l'importo di ITL 500 000, indipendentemente dalla forma giuridica della società interessata, per la tassa dovuta all'atto dell'iscrizione nel registro dell'atto costitutivo (tale tassa è stata poi definitivamente abrogata dal 1° gennaio 1998 con la legge 28 dicembre 1995, n. 549); esso ha abolito la riscossione della tassa per ogni anno successivo ed ha determinato in ITL 250 000 l'importo da corrispondere per l'iscrizione degli atti sociali diversi dall'atto costitutivo.

11 Peraltro, nell'ambito di talune cause conseguenti alle domande di restituzione delle tasse riscosse fino al 1992 per l'iscrizione dell'atto costitutivo e per la sua conservazione negli anni successivi, la Corte suprema di cassazione, nella sentenza 23 febbraio 1996, n. 3458 (in prosieguo: la «sentenza n. 3458/1996»),

ha affermato che detta restituzione era soggetta al termine di decadenza di cui all'art. 13, secondo comma, del decreto n. 641/1972, il quale dispone:

«il contribuente può chiedere la restituzione delle tasse erroneamente pagate entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno del pagamento o, in caso di rifiuto dell'atto sottoposto a tassa, dalla data di comunicazione del rifiuto stesso».

12 Interrogata in via pregiudiziale da diversi giudici italiani sulla compatibilità con il diritto comunitario dell'opponibilità di un siffatto termine, la Corte ha dichiarato, nelle citate sentenze Edis, Spac e Ansaldo Energia e a., che la circostanza che la Corte abbia pronunciato una sentenza pregiudiziale avente ad oggetto l'interpretazione di una disposizione di diritto comunitario senza limitare gli effetti nel tempo della detta sentenza non incide sul diritto di uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione della detta disposizione un termine nazionale di decadenza. La Corte ha anche dichiarato che il diritto comunitario non vieta a uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario un termine nazionale di decadenza triennale che deroga al regime ordinario dell'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, assoggettata a un termine più favorevole, purché il detto termine di decadenza si applichi allo stesso modo alle azioni di ripetizione di tali tributi basate sul diritto comunitario e a quelle basate sul diritto nazionale. Infine la Corte ha affermato che, in circostanze come quelle che le erano state esposte, il diritto comunitario non vieta a uno Stato membro nemmeno di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione di una direttiva un termine nazionale di decadenza che decorra dalla data del pagamento dei tributi di cui trattasi, anche se, in tale data, la direttiva non era stata ancora correttamente attuata nell'ordinamento nazionale.

13 Inoltre, nella citata sentenza Ansaldo Energia e a., quanto agli interessi da applicare in occasione di siffatti rimborsi, la Corte ha dichiarato che, in caso di restituzione di imposte riscosse in violazione del diritto comunitario, quest'ultimo

non osta al versamento di interessi secondo modalità di calcolo meno favorevoli di quelle vigenti nell'ambito del regime ordinario dell'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, purché le dette modalità si applichino allo stesso modo alle azioni proposte contro tali tributi in base al diritto comunitario e a quelle basate sul diritto nazionale.

14 L'art. 11 della legge 29 dicembre 1998, n. 448, relativa alla legge finanziaria per il 1999 (GURI del 29 dicembre 1998, Supplemento ordinario n. 302), la cui applicazione costituisce oggetto delle cause principali, è stato adottato in seguito per disciplinare retroattivamente la questione della restituzione delle tasse di concessione riscosse nel periodo 1985-1992, cioè nel periodo precedente l'applicazione delle disposizioni del decreto legge n. 331/1993, come richiamate nel punto 10 della presente sentenza.

15 Il predetto articolo dispone:

«1. L'articolo 61, comma 1, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, va interpretato nel senso che la tassa sulle concessioni governative [tassa di concessione] per le iscrizioni nel registro delle imprese, di cui all'articolo 4 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, nel testo modificato dallo stesso articolo 61, è dovuta per gli anni 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, 1991 e 1992, nella misura di lire cinquecentomila per l'iscrizione dell'atto costitutivo e nelle seguenti misure forfettarie annuali per l'iscrizione degli altri atti sociali, per ciascuno degli anni dal 1985 al 1992:

a) per le società per azioni e in accomandita per azioni, lire settecentocinquantamila;

b) per le società a responsabilità limitata, lire quattrocentomila;

c) per le società di altro tipo, lire novantamila.

2. Le società che negli anni indicati al comma 1 hanno corrisposto la tassa sulle concessioni governative per l'iscrizione nel registro delle imprese e quella annuale, ai sensi dell'articolo 3, commi 18 e 19, del decreto legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17, possono ottenere il rimborso della differenza fra le somme versate e quelle dovute a norma del citato comma 1, sempre che abbiano presentato istanza di rimborso nei termini previsti dall'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641.

3. Sull'importo da rimborsare sono dovuti gli interessi nella misura del tasso legale vigente alla data di entrata in vigore della presente legge, a decorrere dalla data di presentazione dell'istanza.

(...)».

16 Così, per il periodo 1985-1992, la tassa di concessione dovuta per l'iscrizione dell'atto costitutivo è retroattivamente fissata nell'importo di ITL 500 000, indipendentemente dalla forma giuridica della società ed è dovuta una tantum (soluzione applicabile anche a decorrere dal 1993), mentre le tasse di concessione dovute per l'iscrizione degli altri atti di società sono differenziate a seconda della forma giuridica della società di cui trattasi e forfettizzate sotto forma di un versamento annuale, indipendentemente dal numero di atti effettivamente iscritti

(soluzione diversa da quella vigente a partire dal 1993, giacché, a termini del decreto legge n. 331/1993, è ogni atto iscritto, quale che sia la forma giuridica della società, che dà luogo alla riscossione di una tassa specifica di ITL 250 000).

17 Risulta che l'art. 11 della legge n. 448/1998 disciplina anche, ai commi 2 e 3, le modalità di rimborso delle tasse versate dalle società tra il 1985 e il 1992, a norma delle disposizioni inizialmente vigenti del decreto legge n. 853/1984, per l'iscrizione nel registro dell'atto costitutivo e per la conservazione della stessa per gli anni successivi e dichiarate, a seguito della sentenza Ponente Carni, incompatibili con gli artt. 10 e 12 della direttiva da diversi giudici italiani. È previsto che la ripetizione si effettui con la restituzione della differenza tra le somme dovute a titolo delle tasse retroattive istituite dall'art. 11, comma 1, della legge n. 448/1998 e quelle versate a titolo del regime della tassa di concessione inizialmente vigente, a condizione che l'istanza di rimborso sia stata presentata entro il termine previsto dall'art. 13, comma 2, del decreto n. 641/1972.

18 Stando alle indicazioni fornite dalla Corte d'appello di Roma, il tasso di interesse applicabile alle somme restituite a decorrere dalla data dell'istanza, come fissato dall'art. 11, comma 3, della legge n. 448/1998, sarebbe inferiore ai tassi d'interesse applicabili ai rimborsi di somme indebitamente versate allo Stato in materia tributaria richieste in base al diritto nazionale, nonché ai tassi d'interesse applicabili alla ripetizione dell'indebito in materia civile.

Cause principali e questioni pregiudiziali

Causa C-216/99

19 L'Amministrazione oppone il termine di decadenza triennale menzionato nell'art. 13 del decreto n. 641/1972 alla domanda di restituzione presentata

dalla Prisco delle somme che quest'ultima ha versato dal 1987 al 1992 come tassa per l'iscrizione dell'atto costitutivo e per la sua conservazione negli anni successivi in base al regime della tassa di concessione inizialmente applicabile.

20 Alla luce di quanto sopra il Tribunale di Milano, adito nella causa, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se i principi della certezza del diritto e della tutela dei singoli — che, giusta quanto statuito da codesta Corte nella sentenza 21 giugno 1998 [Commissione/Italia], in causa 257/86 [Racc. pag. 3249], ed in altre sentenze, esigono che, nei settori disciplinati dal diritto comunitario, le norme degli Stati membri siano formulate in modo non equivoco che consenta agli interessati di conoscere i propri diritti ed obblighi in modo chiaro e preciso e ai giudici nazionali di garantirne l'osservanza — nonché il principio di proporzionalità comunitario ostano a che lo Stato membro opponga una disciplina decadenziale nazionale, come quella risultante dal combinato disposto del secondo comma dell'art. 11 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, e del secondo comma dell'art. 13 del D.P.R. n. 641/1972, avendo presente che il citato art. 11 ha retroattivamente esteso all'indebito tributario la decadenza triennale, che invece, nel citato secondo comma dell'art. 13 — in base al significato proprio delle parole usate contro la loro connessione — era stata limitata espressamente al solo caso della "restituzione delle tasse erroneamente pagate", così da indurre non soltanto gli interessati, ma anche tutti i giudici di merito ad interpretarla in questo senso. In definitiva, il principio della certezza del diritto consente al giudice nazionale di applicare — ora per allora — un termine decadenziale in base ad una disposizione che in base al senso comune delle parole non s'impone al caso controverso?

2) Se le disposizioni degli artt. 10 e 12, par. 1, lett. e), della direttiva 69/335/CEE debbano essere interpretate nel senso che ostano all'introduzione di una normativa nazionale, come quella introdotta dal legislatore

italiano con l'art. 11, primo e secondo comma, della legge n. 448/1998, che imponga — a posteriori — una detrazione, sugli importi da rimborsare perché indebitamente versati a titolo di tassa annuale, in misura forfettaria arbitraria per l'iscrizione nel registro delle imprese (all'epoca registri di cancellerie) di atti sociali per ciascuno dei quali ciascuna società aveva già versato un corrispettivo previsto dalla normativa nazionale. In definitiva, è consentito — alla luce della richiamata direttiva — al legislatore nazionale pretendere, a posteriori e con una legge sedicente interpretativa, una duplicazione di tributi già versati»?

Causa C-222/99

21 La CASER ha ottenuto dal Tribunale di Roma, con sentenza pubblicata il 4 febbraio 1995, la condanna dell'Amministrazione a restituirle la somma di ITL 78 000 000, oltre agli interessi legali a decorrere dalla domanda giudiziaria, corrispondenti alle tasse pagate da quest'ultima dal 1985 al 1992, sotto il regime della tassa di concessione inizialmente applicabile, per la conservazione dell'iscrizione dell'atto costitutivo nel registro.

22 L'Amministrazione ha interposto appello dinanzi alla Corte d'appello di Roma e fatto valere dinanzi a tale giudice le disposizioni retroattive dell'art. 11 della legge n. 448/1998, sia al fine di ottenere la diminuzione della somma da rimborsare come capitale (per sottrazione di tasse forfettarie annuali retroattive dovute in ragione dell'iscrizione di atti diversi dall'atto costitutivo dal 1985 al 1992), sia di ottenere l'applicazione di interessi minori di quelli accordati dal giudice di primo grado.

23 Alla luce di quanto sopra la Corte d'appello di Roma ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se a fronte di un'azione esercitata da una società davanti all'autorità giudiziaria italiana per la restituzione della tassa di concessione governativa pagata negli anni dal 1985 al 1992 ed in forza di leggi contrastanti con l'art. 10 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE (vedasi la sentenza 20 aprile 1993, [Ponente Carni], C-71/91 e C-178/91), la sopravvenuta disposizione di cui all'articolo 11, comma 1, della legge 23 dicembre 1998 n. 448 contenente la fissazione retroattiva della somma unica di LIT 500 000 per l'iscrizione dell'atto costitutivo e di somme forfettarie diverse per l'iscrizione degli altri atti sociali (somme variabili da LIT 750 000 a LIT 90 000 a seconda del tipo di società), possa dirsi compatibile o no con i principi del diritto comunitario e con l'interpretazione della direttiva medesima data dalla Corte di giustizia nella sentenza 20 aprile 1993, C-71/91 e C-178/91.

E ciò in quanto l'anzidetta disposizione (articolo 11, comma 1, legge 448/98) mentre per la obiettiva modestia degli importi e per il riferimento ex novo alla iscrizione degli atti sociali sembra abbia voluto riferirsi a cifre forfettarie apparentemente adeguate al costo del servizio [e cioè a diritti di carattere remunerativo: art. 12, lettera e), della direttiva 335/69], in effetti risulta emanata senza l'effettuazione di un qualsivoglia preventivo accertamento o calcolo dei costi del servizio reso alle società (costi facilmente determinabili, trattandosi di spese relative ad anni ormai trascorsi, in base al numero ed alla qualifica delle persone addette, al tempo da queste impiegato ed ai diversi esborsi materiali necessari per il compimento dell'operazione) e senza che risulti evidenziato un qualunque attendibile nesso tra gli importi pretesi e il servizio concretamente fruito a suo tempo dalle imprese societarie che peraltro avevano pagato una tassa a titolo di immatricolazione e di rinnovo annuale di essa e non per la registrazione forfetaria di atti sociali.

2) Se, indipendentemente dalla remunerattività degli importi pretesi dallo Stato italiano con detto comma 1 dell'articolo 11, legge n. 448 del 1998, gli

interessi legali a carico dello Stato medesimo — da corrispondersi in aggiunta ai rimborsi in favore delle società — così come specificamente riconosciuti dal comma 3 di detto articolo 11 con decorrenza dalla presentazione della istanza di rimborso e per un saggio annuo pari in concreto al 2,50% e cioè minore, come tale, dei saggi annui previsti in generale in tema di indebito tributario dagli articoli 1 e 5 della legge 29 gennaio 1961, n. 29 (e norme successive di riferimento) ovvero, in tema di indebito oggettivo, dall'articolo 2033 del codice civile, siano compatibili o no con il principio di equivalenza tra i due ordinamenti (interno e comunitario) in tema di tutela spettante ai singoli, e/o con il principio di effettività circa l'esercizio dei diritti riconosciuti dall'ordine comunitario: principi entrambi affermati ripetutamente dalla Corte di giustizia nelle sentenze del 15 settembre 1998 rese nei procedimenti: Spac (C-260/96), Edis (C-231/96) e Ansaldo Energia e a. (cause riunite C-279/96, C-280/96 e 281/96)».

24 Con ordinanza del presidente della Corte 17 settembre 2001, le cause C-216/99 e C-222/99 sono state riunite ai fini della fase orale del procedimento e della sentenza.

25 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 23 aprile 2002, la Prisco e la CASER hanno chiesto la riapertura della fase orale che era stata chiusa il 31 gennaio 2002 a seguito delle conclusioni dell'avvocato generale.

26 Si deve ricordare che la Corte può, d'ufficio o su proposta dell'avvocato generale, ovvero su domanda delle parti, riaprire la fase orale del procedimento, ai sensi dell'art. 61 del regolamento di procedura, qualora ritenga di non avere sufficienti chiarimenti o che la causa debba essere decisa sulla base di un argomento che non sia stato oggetto di discussione tra le parti (v. sentenza 10 febbraio 2000, cause riunite C-270/97 e C-271/97, Deutsche Post, Racc. pag. I-929, punto 30).

27 A sostegno della loro domanda la Prisco e la CASER fanno valere, in quanto fatto nuovo, l'adozione, il 10 aprile 2002, da parte della Corte costituzionale, dell'ordinanza n. 113/2002, emessa dopo che il Tribunale di Firenze aveva adito detto organo giurisdizionale ai fini della valutazione della conformità alla Costituzione italiana dell'art. 13, secondo comma, del decreto n. 641/1972.

28 La domanda del Tribunale di Firenze verteva quindi su una delle disposizioni nazionali di cui trattasi nella prima questione sottoposta a questa Corte dal Tribunale di Milano nella causa C-216/99. Risulta tuttavia che l'ordinanza emessa dalla Corte costituzionale ha dichiarato la domanda del Tribunale di Firenze manifestamente irricevibile in quanto l'art. 13, secondo comma, del decreto n. 641/1972 non si applicava direttamente e in modo specifico alla causa sottoposta a detto Tribunale, dato che la disposizione direttamente applicabile a detta causa era, secondo la Corte costituzionale, l'art. 11, secondo comma, della legge n. 448/1998. In proposito, l'ordinanza della Corte costituzionale non si pronuncia nel merito quanto all'art. 13, secondo comma, del decreto n. 641/1972 e, di conseguenza, non modifica la presentazione del contesto normativo nazionale quale risulta dagli atti processuali delle cause principali.

29 Ne deriva che l'ordinanza della Corte costituzionale non può considerarsi come un fatto nuovo rispetto alle questioni sottoposte alla Corte, che giustifichi la riapertura della fase orale. Ne deriva altresì che occorre respingere la domanda della Prisco e della CASER.

30 In sostanza, le questioni sollevate dai due giudici di rinvio vertono su tre punti.

31 In primo luogo, tali giudici intendono ottenere elementi interpretativi del diritto comunitario per pronunciarsi sulla compatibilità con gli artt. 10 e 12 della direttiva delle tasse retroattive istituite dall'art. 11, primo comma, della legge

n. 448/1998 e riferentisi, per gli anni 1985-1992, all'iscrizione dell'atto costitutivo e degli altri atti societari, in particolare relativamente al fatto che tali tasse vengono in detrazione dai rimborsi di tasse versate a norma delle disposizioni inizialmente applicabili del decreto legge n. 853/1984 (seconda questione del Tribunale di Milano e prima questione della Corte d'appello di Roma).

32 In secondo luogo, il Tribunale di Milano, con la prima questione, chiede chiarimenti sulla compatibilità con il diritto comunitario della decadenza triennale che l'Amministrazione applica, in forza del combinato disposto del secondo comma dell'art. 11, della legge n. 448/1998 e dell'art. 13 del D.P.R. n. 641/1972, alle domande di restituzione delle tasse versate a norma delle disposizioni inizialmente applicabili del decreto legge n. 853/1984.

33 Da ultimo, la Corte d'appello di Roma, con la seconda questione, chiede lumi sulla compatibilità con il diritto comunitario del saggio d'interesse determinato ai sensi dell'art. 11, terzo comma, della legge n. 448/1998 per il rimborso delle tasse versate a norma delle disposizioni inizialmente applicabili del decreto legge n. 853/1984.

Sulle tasse retroattive che vengono detratte dalle somme ripetute

Osservazioni presentate alla Corte

34 La Prisco e la CASER sottolineano preliminarmente che, per il periodo 1985-1992, di cui alla causa principale, le società sono già state soggette ad un'imposta sui conferimenti ed hanno inoltre versato «diritti di cancelleria»

nonché, all'occorrenza, imposte di bollo di carattere remunerativo in occasione di ogni iscrizione di un atto o di un fatto nel registro ai sensi del codice civile. Le tasse di concessione verrebbero quindi ad aggiungersi all'imposta sui conferimenti di cui agli artt. 2-9 della direttiva ed a diritti di carattere remunerativo, specificamente autorizzati dall'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva, per le stesse operazioni o iscrizioni.

35 Per quanto riguarda, in primo luogo, la tassa di concessione retroattiva per l'iscrizione dell'atto costitutivo, la Prisco e la CASER sostengono che la remunerazione del servizio reso per l'iscrizione nel registro era già coperta dai diritti di cancelleria. Esse presentano in proposito un calcolo diretto a dimostrare che la somma di ITL 8 000 richiesta dal 1985 al 1992 in base a tali diritti copriva ampiamente i costi dei servizi delle cancellerie. Di conseguenza, secondo la Prisco e la CASER, la tassa per l'iscrizione dell'atto costitutivo sarebbe comunque contraria agli artt. 10 e 12 della direttiva perché versarla significherebbe pagare due volte lo stesso servizio.

36 In subordine, la Prisco e la CASER rilevano che, prima di fissare l'importo della tassa retroattiva per l'iscrizione dell'atto costitutivo, si sarebbe dovuto accertare il costo del servizio reso tra il 1985 e il 1992 per l'iscrizione di un atto del genere. Esse ritengono che l'importo di ITL 500 000 sia eccessivo in quanto sarebbe già sufficiente l'importo di ITL 8 000 per i diritti di cancelleria. Aggiungono che non occorre alcuna attualizzazione delle somme dovute poiché sia i diritti di cancelleria sia le tasse di concessione dovute in base alle disposizioni inizialmente applicabili sono stati all'epoca corrisposti all'Amministrazione. Sottolineando che, nella citata sentenza Fantask e a., la Corte ha ricordato che una determinazione forfettaria doveva essere compiuta con criteri di ragionevolezza, prendendo in considerazione segnatamente il numero e la qualifica delle persone addette all'operazione in questione, il tempo da queste impiegato, nonché i diversi costi materiali per il compimento di tale operazione, la Prisco e la CASER fanno valere che da nulla può desumersi che siffatti principi siano stati osservati nelle cause principali. Pertanto, la tassa in questione non presenterebbe un carattere remunerativo e sarebbe contraria agli artt. 10 e 12 della direttiva.

37 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la tassa forfettaria annuale retroattiva per l'iscrizione degli atti diversi dall'atto costitutivo, la Prisco e la CASER ricordano che nella sentenza 11 giugno 1996, causa C-2/94, Denkavit International e a. (Racc. pag. I-2827), la Corte ha interpretato l'art. 10, lett. c), della direttiva come diretto ad evitare i tributi che, anche se non colpiscono i conferimenti di capitali in quanto tali, sono tuttavia riscossi per le formalità connesse alla forma giuridica della società, vale a dire a motivo dello strumento usato per raccogliere i capitali.

38 Ora, secondo la Prisco e la CASER, non vi è alcun dubbio che le tasse per l'iscrizione degli atti societari diversi dall'atto costitutivo si riferiscono ad una formalità connessa alla forma giuridica delle società interessate. Inoltre non ci si può fondare sul fatto che l'art. 10, lett. c), della direttiva concerne «l'immatricolazione o (...) qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività» per sostenere che alle tasse di concessione dovute in ragione dell'iscrizione di atti diversi dall'atto costitutivo non è applicabile il divieto dettato da tale disposizione. Infatti, nella sentenza Fantask e a. la Corte avrebbe precisato che le formalità cui fa riferimento detta disposizione sono tutte quelle che le società sono tenute a compiere non soltanto per cominciare a svolgere la propria attività, ma anche per proseguirla.

39 La Prisco e la CASER aggiungono che la tassa forfettaria introdotta con effetti retroattivi per l'iscrizione di atti diversi dall'atto costitutivo in relazione agli anni dal 1985 al 1992 non può ritenersi un diritto di carattere remunerativo ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva, in quanto sarebbe dovuta anche in assenza di qualsiasi effettiva iscrizione di atti sociali nel corso degli anni di cui trattasi e i relativi costi in ogni caso sarebbero già coperti dai diritti di cancelleria. Le società che negli anni in questione hanno effettivamente richiesto l'iscrizione di atti sociali diversi dall'atto costitutivo dovrebbero pagare addirittura tre volte per tale servizio, e precisamente: la tassa di concessione originariamente dovuta, i diritti di cancelleria e la tassa forfettaria retroattiva.

40 Nell'ipotesi in cui la Corte ritenesse che quest'ultimo tributo possa nondimeno avere carattere remunerativo, la Prisco e la Caser sottolineano che il suo importo è stato fissato senza l'effettuazione di un qualsivoglia preventivo accertamento o calcolo dei costi del servizio reso alle società, come ha rilevato la Corte d'appello di Roma.

41 Il governo italiano sostiene anzitutto che nella sentenza Ponente Carni la Corte ha precisato che i diritti di carattere remunerativo autorizzati dall'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva comprendono soltanto le remunerazioni, riscosse all'atto di registrazione o annualmente, la cui entità è calcolata in base al costo del servizio reso (il governo italiano si riferisce al punto 41 della sentenza) e che tale remunerazione non può essere calcolata sulla base dell'insieme dei costi di gestione e d'investimento del servizio amministrativo interessato. I giudici italiani avrebbero dichiarato su tale base il sistema inizialmente applicato dal 1985 al 1992 contrario al diritto comunitario.

42 Secondo il governo italiano, il nuovo sistema istituito retroattivamente per evitare il versamento di qualsivoglia importo a remunerazione dei servizi di iscrizione resi dal 1985 al 1992 risponde ai principi fissati nella sentenza Ponente Carni. In primo luogo, dall'applicazione dell'attuale sistema non deriverebbe alcuna duplicazione di tributi in relazione al medesimo servizio. In particolare, pur se taluni uffici hanno riscosso, tra il 1985 e il 1992, tasse di concessione individualizzate per l'iscrizione di atti diversi dall'atto costitutivo, ciò sarebbe la conseguenza di una cattiva interpretazione del decreto legge n. 853/1984. Tali iscrizioni sarebbero infatti state coperte dalla tassa allora richiesta il 30 giugno di ogni anno. In secondo luogo, la tassa forfettaria annuale retroattiva per l'iscrizione degli atti sociali diversi dall'atto costitutivo sarebbe dovuta, per un determinato anno, soltanto nel caso in cui nel corso di tale anno siano state effettivamente eseguite iscrizioni di questo tipo. In terzo luogo, la direttiva non imporrebbe alcuna corrispondenza tra l'importo forfettario dei tributi richiesti ed i costi effettivamente sostenuti dall'Amministrazione per l'espletamento del servizio reso ad una determinata società. L'esigenza di una simile correlazione

equivarrebbe infatti a negare la possibilità di fissare tributi forfettari, la quale, tuttavia, sarebbe stata riconosciuta dalla Corte di giustizia nelle citate sentenze Ponenti Carni e Fantask e a. Nel presente caso l'ammontare dei tributi richiesti sarebbe ragionevole e si collocherebbe nella media dei tributi applicati negli altri Stati membri di fronte a formalità di questo tipo.

43 Per quanto riguarda la tassa retroattiva per l'iscrizione dell'atto costitutivo, la Commissione sostiene che non vi è alcun dubbio che tale tassa, la cui continuità con la tassa precedente è dimostrata dal riferimento operato dall'art. 11 della legge n. 448/1998 al decreto n. 641/1972, rientra nel divieto di cui all'art. 10, lett. c), della direttiva, a meno che essa non sia legittimata ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), di questa.

44 La Commissione rileva in proposito che uno Stato membro rispetta le condizioni necessarie perché i diritti in questione abbiano carattere retributivo se il loro importo è «ragionevole». Nelle sue osservazioni scritte, fondandosi su uno studio comparativo dei diritti riscossi per i servizi di iscrizione nei dodici Stati membri, predisposto in occasione della causa Ponente Carni e successivamente attualizzato, la Commissione ha ritenuto che l'importo di ITL 500 000, richiesto ex art. 11 della legge n. 448/1998 per l'iscrizione dell'atto costitutivo per gli anni 1985-1992, fosse fissato in modo ragionevole. Essa rilevava che, al tasso di cambio attuale euro/lira, l'importo medio dei diritti percepiti dai dodici Stati in parola nel 1991 ammontava a LIT 314 000 e che, tenendo conto degli otto anni trascorsi da allora e delle inevitabili variazioni dei costi medi tra Stati, l'importo di LIT 500 000 chiesto nel 1999 non pareva eccessivo.

45 Tuttavia, in udienza, la Commissione ha sostenuto di aver ottenuto informazioni secondo le quali i diritti di cancelleria erano anche stati riscossi per l'atto costitutivo tra il 1985 e il 1992. Quindi, anche se le tasse di concessione inizialmente versate per tale iscrizione e per la sua conservazione negli anni successivi venissero rimborsate, l'applicazione della nuova tassa retroattiva indurrebbe a tassare due volte l'operazione. Ora, secondo la Commissione, l'eccezione al divieto di riscossione riguardante i diritti aventi carattere

retributivo, che figura all'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva, ha senso solo se un'unica tassa viene riscossa per remunerare un servizio. Di fronte a due o più tasse riscosse in connessione con la fornitura di un solo servizio, unicamente la tassa riscossa in concreto al momento in cui il servizio è stato reso dall'Amministrazione che lo fornisce potrebbe avere natura retributiva. Nel caso di specie, unicamente i diritti di cancelleria riscossi tra il 1985 e il 1992 presenterebbero tale carattere e potrebbero essere giustificati dall'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva, prescindendo peraltro dall'importo della nuova tassa retroattiva.

46 Per quanto riguarda la nuova tassa forfettaria annuale retroattiva dovuta per l'iscrizione degli atti diversi dall'atto costitutivo, la Commissione fa valere in sostanza, per gli stessi motivi esposti dalla Prisco e dalla CASER, che anche tale tributo ricade nell'ambito di applicazione dell'art. 10, lett. c), della direttiva e non può beneficiare della deroga riguardante i diritti di carattere remunerativo, prevista dall'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva. Essa sottolinea al riguardo che, tenuto conto del carattere automatico del pagamento della tassa, anche in assenza di iscrizione di un atto nell'anno in questione, dell'esistenza dei diritti di cancelleria e del fatto che diritti sono già stati assolti in caso d'iscrizione in base al regime della tassa di concessione inizialmente in vigore, il nuovo regime retroattivo può condurre a far pagare ad una società diritti in assenza di qualsiasi servizio o persino a far pagare due, addirittura tre volte lo stesso servizio.

Giudizio della Corte

47 Occorre accertare in via preliminare se dei diritti come quelli controversi, istituiti dall'art. 11, n. 1, della legge n. 448/1998, rientrino nell'uno o nell'altro dei divieti di cui all'art. 10 della direttiva. In proposito, occorre ricordare che è pacifico che tali diritti non costituiscono imposte sui conferimenti.

48 L'art. 10 della direttiva, letto alla luce dell'ultimo 'considerando' della stessa, vieta in ispecie 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 assoggettata in ragione della sua forma giuridica [art. 10, lett. c)]. Quest'ultimo divieto è giustificato dal fatto che i tributi di cui trattasi, anche se non colpiscono i conferimenti di capitali in sé e per sé, 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 in vigore rischierebbe di mettere in discussione anche gli scopi perseguiti dalla direttiva (sentenze citate Denkavit International e a., punto 23, e Fantask e a., punto 21).

49 Nel caso di specie la tassa dovuta per l'iscrizione dell'atto costitutivo, in quanto viene versata al momento dell'iscrizione delle nuove società, è direttamente compresa nel divieto stabilito dall'art. 10 della direttiva. Ad un'analoga conclusione si deve altresì pervenire allorché sono dovuti diritti per l'iscrizione degli altri atti societari, poiché sono anch'essi riscossi in ragione di una formalità 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 di tali atti è tuttavia condizione per l'esercizio e la prosecuzione di tale attività (v., in tal senso, sentenza Fantask e a., citata, punto 22).

50 Occorre quindi accertare se delle tasse come quelle di cui alle cause principali possano fruire della deroga prevista per i diritti di carattere remunerativo ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva.

51 In proposito, la distinzione tra i tributi vietati ai sensi dell'art. 10 della direttiva e i diritti di carattere remunerativo implica che questi ultimi comprendano soltanto le remunerazioni, riscosse per l'iscrizione di atti societari, la cui entità è calcolata

in base al costo del servizio reso. Una remunerazione la cui entità sia priva di qualunque nesso con il costo di tale particolare servizio ovvero il cui importo sia calcolato 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 non può che ricadere sotto il divieto di cui all'art. 10 della direttiva (sentenze Ponente Carni, punti 41 e 42, e Fantask e a., citate, punto 27).

52 Ora, per quanto riguarda le tasse di concessione forfettarie annuali retroattive dovute per l'iscrizione degli atti diversi dall'atto costitutivo, istituite con l'art. 11 della legge n. 448/1998, risulta che, pur se tali tasse vengono ad aggiungersi a tasse di concessione già versate nel corso degli anni 1985-1992 per l'iscrizione degli stessi atti nell'ambito del regime inizialmente applicabile e pur se, tenuto conto in particolare del termine di decadenza risultante dall'art. 13 del decreto n. 641/1972, le società interessate non possono ottenere la restituzione di queste ultime tasse, le autorità italiane hanno già riscosso, nell'ambito dell'iscrizione di detti atti, tasse analoghe che si considerano aver remunerato il servizio reso. Di conseguenza, senza che sia necessario accertare se il costo connesso all'iscrizione dei suddetti atti sia o no anche già coperto dai diritti di cancelleria, le suddette tasse forfettarie non possono considerarsi avere carattere remunerativo.

53 A fortiori le tasse di concessione forfettaria annuali retroattive non possono avere carattere remunerativo qualora si riferiscano ad anni in cui non si è proceduto all'iscrizione di atti diversi dall'atto costitutivo.

54 Per quanto riguarda la tassa di concessione retroattiva dovuta per l'iscrizione dell'atto costitutivo, anch'essa istituita dall'art. 11 della legge n. 448/1998, lo stesso ragionamento svolto nel punto 52 della presente sentenza si applica nei confronti delle società che hanno già versato una tassa di concessione per l'iscrizione dell'atto costitutivo tra il 1985 e il 1992 e che, tenuto conto in particolare del termine di decadenza risultante dal n. 2 di tale articolo e dall'art. 13 del decreto n. 641/1972, non possono esigerne la restituzione.

55 Per quanto riguarda le società che possono esigere la restituzione delle tasse di concessione già versate tra il 1985 e il 1992 per l'iscrizione dell'atto costitutivo o di altri atti, spetta ai giudici di rinvio accertare se le nuove tariffe retroattive istituite per tali operazioni abbiano o no carattere remunerativo, tenuto conto dei principi richiamati nei punti 8 e 9 della presente sentenza.

56 Un siffatto carattere sarebbe naturalmente escluso qualora risultasse che i diritti di cancelleria parallelamente versati per tali operazioni coprono già la totalità dei costi del servizio fornito. Tuttavia, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione in udienza, in mancanza di armonizzazione delle modalità di riscossione dei diritti di carattere remunerativo, gli Stati membri sono liberi di riscuotere parallelamente più remunerazioni per il servizio reso, purché complessivamente non superino il costo di questo (v. in particolare, in tal senso, per quanto riguarda le remunerazioni riscosse a causa dell'espletamento di formalità doganali, sentenza 21 marzo 1991, causa C-209/89, Commissione/ Italia, Racc. pag. I-1575, punto 10). Di conseguenza, il solo fatto che siano parallelamente riscossi diritti di cancelleria per le stesse iscrizioni nel registro che costituiscono oggetto di tasse di concessione retroattive sarebbe insufficiente per negare a queste ultime la natura di diritti a carattere remunerativo autorizzati dall'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva.

57 Occorre quindi risolvere la seconda questione posta dal Tribunale di Milano e la prima questione posta dalla Corte d'appello di Roma dichiarando che l'art. 10 della direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso vieta, fatte salve le disposizioni derogatorie dell'art. 12 della stessa direttiva, le tasse retroattive dovute per l'iscrizione di atti societari nel registro delle imprese, qualora non costituiscano diritti di conferimento autorizzati da detta direttiva. L'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva dev'essere interpretato nel senso che tali tasse retroattive non costituiscono diritti di carattere remunerativo autorizzati da detta disposizione qualora le iscrizioni nel registro delle imprese per le quali esse vengono riscosse abbiano già dato luogo alla percezione di tributi che le predette tasse retroattive si considerano aver sostituito, ma che non vengono restituiti a coloro che li hanno versati. Al di fuori di queste circostanze, perché siffatte tasse

retroattive costituiscano diritti di carattere remunerativo autorizzati dall'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva, i loro importi, che possono essere diversi a seconda della forma giuridica della società, devono essere calcolati in base al solo costo delle formalità in parola, fermo restando che possono anche coprire le spese generate da operazioni minori effettuate gratuitamente, e devono eventualmente tener conto di altri diritti versati parallelamente e intesi anch'essi a retribuire lo stesso servizio fornito. Per calcolare tali importi uno Stato membro può prendere in considerazione l'insieme dei costi connessi alle operazioni di registrazione, compresa la quota delle spese generali loro imputabili. Inoltre uno Stato membro ha la facoltà di prevedere diritti forfettari e di stabilirne gli importi per un periodo indeterminato, qualora si assicuri, ad intervalli regolari, che tali importi continuano a non superare il costo medio delle operazioni di cui trattasi.

Sul termine di decadenza

Osservazioni presentate alla Corte

58 Dalle sentenze 2 febbraio 1988, causa 309/85, Barra e a. (Racc. pag. 355), e 29 giugno 1988, causa 240/87, Deville (Racc. pag. 3513), la Prisco desume che uno Stato membro non può adottare disposizioni che subordinino il rimborso di un tributo, dichiarato incompatibile con il diritto comunitario da una sentenza della Corte o la cui incompatibilità con il diritto comunitario derivi da una sentenza del genere, a condizioni concernenti specificamente il detto tributo e che siano meno favorevoli di quelle che sarebbero applicate, in mancanza di esse, al rimborso del tributo di cui trattasi.

59 La Prisco rileva che le disposizioni dell'art. 13 del decreto n. 641/1972, esaminate dalla Corte nella causa che ha dato luogo alla citata sentenza Edis, erano anteriori

alla pronuncia della sentenza Ponente Carni e nel contempo non specifiche per le tasse controverse, di guisa che la Corte ha affermato che tale principio non si applicava. Tuttavia, l'art. 11 della legge n. 448/1998, in questione nella causa principale, è, quanto ad esso, successivo alla sentenza Ponente Carni ed è specifico per le imposte ritenute contrarie al diritto comunitario a seguito di detta sentenza. Detto articolo non consente più al giudice nazionale di interpretare l'art. 13 del decreto n. 641/1972 nel senso che comprende solo le tasse pagate a seguito di un errore materiale, ma non quelle il cui rimborso viene richiesto per incompatibilità con il diritto comunitario. Di conseguenza, il principio di equivalenza richiamato nelle citate sentenze Barra e a. e Deville non è osservato dall'art. 11 della legge n. 448/1998.

60 Tale disposizione viola inoltre i principi della certezza del diritto, del legittimo affidamento e di proporzionalità, tenuto conto in particolare del fatto che essa è retroattiva e che, al momento della sua adozione, il termine di decadenza triennale che ammette era ampiamente decorso al momento del versamento, nel 1992, delle ultime tasse di cui è stato richiesto il rimborso.

61 Il governo italiano sottolinea che l'art. 11 della legge n. 448/1998 non ha in alcun modo esteso la portata del termine di prescrizione di tre anni ai casi di rimborso delle tasse previsti da tale articolo. A suo avviso l'art. 13 del decreto n. 641/1972, come interpretato dalla Corte suprema di cassazione sin dalla sentenza n. 3458/1996, comportava già l'applicazione di un termine siffatto alle istanze di rimborso di tasse di concessione fondate sulla mancata osservanza del diritto comunitario. Il governo italiano aggiunge che, comunque, la questione della portata dell'art. 13 del decreto n. 641/1972 è una pura questione di diritto interno, sulla quale la Corte non deve pronunciarsi e che la situazione è rimasta identica a quella esaminata dalla Corte nelle citate cause Edis, Spac e Ansaldo Energia e a., in occasione delle quali si sarebbe stabilito che il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario un termine nazionale di decadenza triennale derogante al regime ordinario più favorevole dell'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, purché detto termine di decadenza si applichi allo stesso modo alle azioni di ripetizione di tali tributi fondate sul diritto comunitario e a

quelle fondate sul diritto interno (principio di equivalenza) e purché non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività).

62 La Commissione considera che il problema del rispetto dei principi della certezza del diritto e della tutela dei singoli, sollevato dal giudice a quo, si ponga più nei confronti dell'art. 13 del D.P.R. n. 641/1972, così come interpretato dalla Corte suprema di cassazione nella sentenza n. 3548/1996, che nei confronti dell'art. 11 della legge n. 448/1998 e che tale problema riguardi più il diritto italiano che il diritto comunitario.

63 In proposito la Commissione desume dalla citata sentenza Edis e dalle sentenze 17 novembre 1998, causa C-228/96, Aprile (Racc. pag. I-7141), e 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Dilexport (Racc. pag. I-579), i principi seguenti circa le modalità di rimborso delle tasse contrarie al diritto comunitario. Gli Stati membri non possono seguire modalità adottate successivamente ad una sentenza della Corte con cui è stata dichiarata l'incompatibilità delle tasse controverse con il diritto comunitario e che sono applicabili esclusivamente a queste ultime pur essendo meno favorevoli ai soggetti passivi di quelle che si sarebbero applicate in mancanza di dette modalità.

64 La Commissione ritiene che nella causa principale le prime due condizioni siano soddisfatte. Tuttavia la questione se sussista la terza condizione dipende dall'interpretazione dell'art. 13 del decreto n. 641/1972: se il termine triennale di decadenza dettato da questo articolo era già applicabile al caso di rimborso di tasse illegittimamente percepite, l'art. 11 della legge n. 448/1998 non ha carattere innovativo e non può essere dichiarato contrario al diritto comunitario. Invece, se le disposizioni dell'art. 13 del decreto n. 641/1972 riguardassero soltanto i casi di tasse pagate in seguito ad errori materiali, la conclusione sarebbe opposta. La soluzione dipende dunque dall'interpretazione delle disposizioni nazionali, che la Corte non può effettuare essa stessa.

Giudizio della Corte

65 L'applicazione dell'art. 13 del decreto n. 641/1972 alle istanze di restituzione delle tasse dichiarate contrastanti con il diritto comunitario a seguito della sentenza Ponente Carni era già stata oggetto della citata sentenza Edis. La Corte ha rilevato, da un lato, che l'interpretazione dell'art. 13 del decreto n. 641/1972 seguita dalla Corte suprema di cassazione nella sentenza n. 3458/1996 verteva su una disposizione nazionale già in vigore da molti anni alla data della pronuncia della sentenza Ponente Carni e, dall'altro, che questa disposizione riguardava non solo la restituzione della tassa controversa in tale sentenza, ma anche quella di tutte le tasse di concessione governativa italiane. La Corte ne ha desunto che la soluzione di cui alle citate sentenze Barra e a. e Deville era inapplicabile (sentenza Edis, citata, punto 25).

66 La Corte ha aggiunto che, secondo le precisazioni, non contestate, del governo italiano, un termine analogo al termine di decadenza di cui trattasi era parimenti applicabile alle azioni di ripetizione di un certo numero di imposte indirette e che dal dettato dell'art. 13 del decreto n. 641/1972 non si evinceva che esso si applicasse unicamente ai ricorsi basati sul diritto comunitario. La Corte ha altresì rilevato che dalla giurisprudenza della Corte suprema di cassazione risultava che i termini in materia tributaria si applicano anche alle azioni di ripetizione di tasse o tributi riscossi in base a leggi dichiarate contrastanti con la Costituzione italiana (sentenza Edis, citata, punto 38).

67 Di conseguenza, la Corte ha affermato che il diritto comunitario non vieta a uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario un termine nazionale di decadenza triennale che deroga al regime ordinario dell'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, assoggettata a un termine più favorevole, purché il detto termine di decadenza si applichi allo

stesso modo alle azioni di ripetizione di tali tributi basate sul diritto comunitario e a quelle basate sul diritto nazionale (v. sentenza Edis, citata, punto 39).

68 Quanto all'art. 11, secondo comma, della legge n. 448/1998, occorre rilevare che questa disposizione non fa altro che rinviare all'art. 13 del decreto n. 641/1972, così come esaminato dalla Corte nella citata sentenza Edis, e non ne modifica l'ambito di applicazione. Nessun elemento nuovo risultante dal presente procedimento induce peraltro ad un giudizio diverso da quello formulato in detta sentenza.

69 In particolare, una disposizione come l'art. 11, secondo comma, della legge n. 448/1998 non rende in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario in quanto l'osservanza del termine di decadenza triennale al quale essa fa riferimento per definire le condizioni della restituzione di tasse versate tra il 1985 e il 1992 si valuta al momento in cui è stata presentata la domanda di restituzione, e non già alla data dell'adozione nel 1998 della suddetta disposizione. Una disposizione del genere, benché formalmente retroattiva, non può, comunque, contrastare nemmeno con i principi della certezza del diritto, del legittimo affidamento e di proporzionalità, giacché non modifica, in sé e per sé, la portata della normativa già vigente prima della sua adozione.

70 Occorre quindi fornire al giudice a quo la medesima soluzione già dettata nella citata sentenza Edis, cioè che il diritto comunitario non vieta a uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario un termine nazionale di decadenza triennale che deroga al regime ordinario dell'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, assoggettata a un termine più favorevole, purché detto termine di decadenza si applichi allo stesso modo alle azioni di ripetizione di tali tributi basate sul diritto comunitario e a quelle basate sul diritto nazionale.

Sulle modalità di calcolo degli interessi applicabili alle somme restituite

Osservazioni presentate alla Corte

71 La CASER fa presente che la legge 25 gennaio 1961, n. 29 (GURI n. 53 del 1° marzo 1961), emendata, disciplina in maniera generale il tasso di interesse applicabile, sia a favore dello Stato, sia a favore dei contribuenti, alle somme dovute a titolo di tasse e imposte indirette sulla cifra d'affari in caso di ritardo nel pagamento delle tasse e imposte da parte dei contribuenti o in caso di rimborso di tasse e imposte indebitamente riscosse dallo Stato. La CASER sostiene che, applicando la suddetta legge, gli interessi che dovrebbero esserle versati a decorrere dalla sua domanda di rimborso (ITL 30 810 000 al 30 giugno 1999) sarebbero più elevati di quelli che risulterebbero dall'applicazione dell'art. 11, terzo comma, della legge n. 448/1998 (ITL 17 550 000). Lo stesso avverrebbe ove si applicassero gli interessi legali previsti dall'art. 1284 del codice civile per la ripetizione di qualsiasi somma non dovuta a decorrere dalla presentazione della domanda giudiziale (ITL 40 950 000). Le differenze tra gli importi dovuti per i vari tipi di interesse mostrano in concreto come l'art. 11, terzo comma, della legge n. 448/1998 non rispetti il principio di equivalenza.

72 La CASER sottolinea che la situazione sottoposta all'esame della Corte differisce da quella che ha dato luogo alla citata sentenza Ansaldo Energia e a. Infatti, la questione che allora si poneva era se il diritto comunitario osti alla fissazione, in materia tributaria, di interessi diversi da quelli previsti dalla normativa privatistica. Ora, nella causa principale, la questione verte sulla fissazione di interessi diversi in materia tributaria, dato che il tasso d'interesse determinato in misura meno favorevole, del resto con effetti retroattivi, si applica specificamente al rimborso di quei tributi che sono stati dichiarati contrari al diritto comunitario dalla sentenza Ponente Carni.

73 Il governo italiano ricorda come la Corte di giustizia abbia statuito, nella sentenza Ansaldo Energia e a., che uno Stato membro non può essere obbligato a estendere la propria disciplina interna più favorevole in materia di rimborsi a tutte le azioni giudiziali dirette ad ottenere il rimborso di tributi e diritti riscossi in violazione del diritto comunitario. Inoltre, in quanto l'art. 11, terzo comma, della legge n. 448/1998 non riserva il tasso che prevede, ossia il 2,5% (tasso legale alla data di entrata in vigore della suddetta legge), ai soli casi di rimborso delle tasse di concessione riscosse contrariamente al diritto comunitario, bensì lo applica a tutte le domande di rimborso prevedibili sulle somme in questione, nonché a quelle fondate sul diritto nazionale, il principio di equivalenza risulta altrettanto rispettato.

74 La Commissione sottolinea che, contrariamente alla situazione che ha dato luogo alla citata sentenza Ansaldo Energia e a., risulta in maniera espressa dall'art. 11 della legge n. 448/1998 che quest'ultimo si applica specificamente al rimborso della tassa di concessione che è stata dichiarata incompatibile con il diritto comunitario fra le decine di tasse di concessione governative che rientrano a loro volta nella più vasta categoria delle imposte indirette diverse dalle tasse sulla cifra d'affari.

75 Dopo aver peraltro rilevato che il tasso d'interesse applicabile ex art. 11, terzo comma, della legge n. 448/1998 è inferiore, globalmente considerato per i periodi controversi, al tasso d'interesse applicabile ai sensi della legge 25 giugno 1961, n. 29, ai debiti tributari, la Commissione ne conclude che non si è rispettato il principio di equivalenza. La Commissione precisa che il risultato sarebbe lo stesso se ci si riferisse al tasso d'interesse legale applicabile per gli stessi periodi ai debiti civili, in caso di riqualificazione dei rapporti giuridici tra l'amministrazione tributaria e le società che hanno versato le controverse tasse di concessione governativa, in seguito alla dichiarazione d'incompatibilità di queste tasse col diritto comunitario.

Giudizio della Corte

76 Nel punto 29 della citata sentenza Ansaldo Energia e a. la Corte ha ricordato che una modalità di rimborso nazionale rispetta il principio di equivalenza qualora si applichi indifferentemente, per lo stesso tipo di tasse o canoni, ai ricorsi riguardanti violazioni del diritto comunitario e a quelli relativi all'inosservanza del diritto nazionale, ma che, viceversa, tale principio non può essere interpretato nel senso che obbliga uno Stato membro a estendere a tutte le azioni di ripetizione di tasse o canoni riscossi in violazione del diritto comunitario la sua disciplina nazionale più favorevole. La Corte ne ha concluso, nel punto 30 della stessa sentenza, che il diritto comunitario non osta a che la normativa di uno Stato membro preveda in materia di interessi, per la restituzione di imposte indebitamente riscosse, modalità di calcolo meno favorevoli di quelle vigenti per la ripetizione dell'indebito tra privati, purché le modalità di cui trattasi si applichino indifferentemente alle azioni basate sul diritto nazionale e a quelle basate sul diritto comunitario.

77 Tuttavia, come la Corte ha ancora affermato, lo Stato membro non può adottare norme che subordinino la restituzione di un tributo dichiarato incompatibile con il diritto comunitario da una sentenza della Corte, o la cui incompatibilità con il diritto comunitario derivi da una sentenza del genere, a condizioni concernenti specificamente detto tributo e che siano meno favorevoli di quelle che si sarebbero applicate, in mancanza di dette norme, alla restituzione del tributo di cui trattasi (v. citate sentenze Edis, punto 24, Aprile, punto 26, e Dilexport, punto 39).

78 Ora sembra che, nella situazione della causa principale, che sarebbe diversa, relativamente a questo punto, da quella all'origine della citata sentenza Ansaldo Energia e a., le modalità del calcolo degli interessi previsti dall'art. 11, terzo

comma, della legge n. 448/1998, che riguardano specificamente le tasse di concessione riscosse per l'iscrizione nel registro delle imprese ed il versamento annuale per la sua conservazione negli anni successivi, dichiarati contrari al diritto comunitario in seguito alla sentenza Ponente Carni, siano meno favorevoli di quelle applicabili alla restituzione degli altri debiti tributari, compreso il rimborso delle altre tasse di concessione della stessa natura. In tali circostanze, la cui sussistenza dev'essere accertata dal giudice nazionale, una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale sarebbe contraria al diritto comunitario e dovrebbe essere disapplicata, privilegiando le norme che disciplinano gli interessi applicabili alla restituzione delle altre tasse di concessione della stessa natura.

79 Occorre quindi risolvere la questione in esame nel senso che il diritto comunitario osta a che uno Stato membro adotti norme che subordinano la restituzione di un tributo dichiarato incompatibile con il diritto comunitario da una sentenza della Corte, o la cui incompatibilità con il diritto comunitario derivi da una sentenza del genere, a condizioni riguardanti specificamente detto tributo e che sono meno favorevoli di quelle che si applicherebbero, in mancanza di dette norme, alla restituzione del tributo di cui trattasi.

Sulle spese

80 Le spese sostenute dal governo italiano e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi ai giudici nazionali, ai quali spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Tribunale di Milano con ordinanza 15 maggio 1999, e dalla Corte d'appello di Roma con ordinanza 12 maggio 1999, dichiara:

1) L'art. 10 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, dev'essere interpretato nel senso che esso vieta, fatte salve le disposizioni derogatorie dell'art. 12 della stessa direttiva, le tasse retroattive dovute per l'iscrizione di atti societari nel registro delle imprese, qualora non costituiscano diritti di conferimento autorizzati da detta direttiva. L'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335 dev'essere interpretato nel senso che tali tasse retroattive non costituiscono diritti di carattere remunerativo autorizzati da detta disposizione qualora le iscrizioni nel registro delle imprese per le quali esse vengono riscosse abbiano già dato luogo alla percezione di tributi che le predette tasse retroattive si considerano aver sostituito, ma che non vengono restituiti a coloro che li hanno versati. Al di fuori di queste circostanze, perché tali tasse retroattive costituiscano diritti di carattere remunerativo autorizzati dall'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335, i loro importi, che possono essere diversi a seconda della forma giuridica della società, devono essere calcolati in base al solo costo delle formalità in parola, fermo restando che possono anche coprire spese generate da operazioni minori effettuate gratuitamente, e devono eventualmente tener conto di altri diritti versati parallelamente e intesi anch'essi a retribuire lo stesso servizio fornito. Per calcolare tali importi uno Stato membro può prendere in considerazione l'insieme dei costi connessi alle operazioni di registrazione, compresa la quota delle spese generali loro imputabili. Inoltre uno Stato membro ha la facoltà di prevedere diritti forfettari e di stabilirne gli importi per un periodo

indeterminato, qualora si assicuri, ad intervalli regolari, che tali importi continuano a non superare il costo medio delle operazioni di cui trattasi.

2) Il diritto comunitario non vieta a uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario un termine nazionale di decadenza triennale che deroga al regime ordinario dell'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, assoggettata a un termine più favorevole, purché detto termine di decadenza si applichi allo stesso modo alle azioni di ripetizione di tali tributi basate sul diritto comunitario e a quelle basate sul diritto nazionale.

3) Il diritto comunitario osta a che uno Stato membro adotti norme che subordinano la restituzione di un tributo dichiarato incompatibile con il diritto comunitario da una sentenza della Corte, o la cui incompatibilità con il diritto comunitario derivi da una sentenza del genere, a condizioni riguardanti specificamente detto tributo e che sono meno favorevoli di quelle che si applicherebbero, in mancanza di tali norme, alla restituzione del tributo di cui trattasi.

Macken Puissochet Schintgen

Skouris Cuhna Rodrigues

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 10 settembre 2002.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

F. Macken