CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F. G. JACOBS

presentate il 30 settembre 1992 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Le cause riunite C-71/91 e C-178/91 hanno ad oggetto delle domande di pronuncia pregiudiziale sottoposte alla Corte dal Tribunale di Genova e, rispettivamente, dal Tribunale di Milano. Dette domande di pronuncia pregiudiziale sono state presentate affinché il giudice nazionale sia posto in grado di decidere se talune disposizioni di legge italiane, che impongono oneri fiscali per la registrazione delle società, siano compatibili con il diritto comunitario e, in particolare, con gli artt. 10 e 12, n. 1, 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»).

2. Le medesime disposizioni della legge italiana sono anche oggetto della causa C-176/91 [1], vertente su una procedura di inadempimento ai sensi dell'art. 169 del Trattato. Detta procedura ha avuto inizio con una lettera di intimazione datata 29 gennaio 1990, nella quale veniva dedotta la violazione del divieto di imposizioni per la registrazione delle società di cui all'art. 10, lett. c), della direttiva. Non avendo ricevuto risposta a detta lettera, la Commissione emetteva il parere motivato 5 novembre 1990, che deduceva nuovamente la violazione dell'art. 10, lett. c), della direttiva e invitava l'Italia ad adottare le misure necessarie per conformarsi al parere motivato entro due mesi a decorrere dalla notifica. Nel rispondere al parere motivato della Commissione, il governo italiano affermava che siffatte misure non erano necessarie, in considerazione del fatto che gli oneri in questione erano stati modificati con un emendamento della pertinente normativa nel 1988. Il governo italiano, inoltre, affermava che gli oneri considerati non rientravano nell'ambito del divieto di cui all'art. 10, lett. c), ovvero, in subordine, che detti oneri rientravano nella deroga a detto divieto, contenuta nell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva. La Commissione restava insoddisfatta della spiegazione fornita dal governo italiano circa le ragioni per cui le norme nazionali non necessitavano di ulteriori modifiche e, di conseguenza, con atto depositato nella cancelleria della Corte il 5 luglio 1991, ha proposto il presente ricorso.

3. Le disposizioni di legge menzionate nel ricorso della Commissione e che, questa, rispondendo ad un quesito posto dalla Corte, ha indicato come ancora in vigore allo scadere del periodo fissato nel parere motivato, sono le seguenti:

1) art. 3, comma 18 e 19, del decreto legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito con modificazioni dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17, e

2) art. 36, comma 8, del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni dalla legge 27 aprile 1989, n. 154.

* Lingua originale: l'inglese.

1 — Causa cancellata dal ruolo della Corte con ordinanza del presidente 11 marzo 1993.

In prosieguo, farò riferimento alle predette disposizioni indicandole come le «disposizioni controverse». Come avrò modo di esaminare più avanti in modo più dettagliato, dette disposizioni impongono in Italia una tassa sull'immatricolazione di una società nel registro ufficiale, nonché una tassa annuale sul mantenimento di detta registrazione.

4. Le questioni sollevate nelle due domande di pronuncia pregiudiziale sono le seguenti:

Nella causa C-71/91:

«1) Se i diritti di "carattere remunerativo" di cui all'art. 12, n. 1, lett. c) (sic), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE (sic), siano individuabili unicamente nei corrispettivi di servizi facoltativi resi individualmente dalla pubblica amministrazione nell'interesse particolare del richiedente, ovvero, se detti diritti siano anche individuabili in una più ampia nozione di tributi generalmente imposti per servizi resi nell'interesse generale.

2) Se l'attività amministrativa svolta dallo Stato per "mantenere l'apparato idoneo a dare pubblicità a tutti gli atti relativi alla vita delle società", abbia *per il diritto comunitario*, la natura di un servizio reso individualmente dal quale si possa pretendere la corresponsione di un onere pecuniario conformemente al disposto dell'art. 12, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335/CEE (sic) e, in caso affermativo, se le disposizioni dell'art. 12, n. 1, lett. c), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, siano compatibili con una normativa nazionale che ponga a carico della società di cui all'art. 3 della direttiva tributi la cui entità non sia quantificabile in base al costo del servizio.

3) Se le disposizioni dell'art. 12, ultimo comma, della direttiva citata siano compatibili con disposizioni dell'ordinamento nazionale (art. 36, n. 8 e n. 8 bis, legge 27 aprile 1989, n. 154) che impongono con periodicità annuale, a carico delle società per azioni previste dall'art. 3 della stessa direttiva, tributi non quantificabili in base al costo del servizio e di entità superiore rispetto a quelli applicati nel territorio dello Stato alle società di capitali a responsabilità limitata per le operazioni similiari.

4) Se la tassa annuale di concessione governativa di iscrizione della società nel registro delle imprese, imposta dall'art. 36, n. 8, della legge 27 aprile 1989, n. 154, sia configurabile come imposizione vietata ai sensi dell'art. 10 della direttiva 17 luglio 1969, 69/335/CEE (sic)».

È chiaro che il riferimento all'art. 12, n. 1, lett. c), della direttiva di cui alla prima e seconda questione deve essere inteso come un riferimento all'art. 12, n. 1, lett. e), e che il riferimento alla direttiva 69/355/CEE, deve intendersi come un riferimento alla direttiva 69/335/CEE.

5. Nella causa C-178/91 le questioni sollevate sono le seguenti:

«1) Se i "diritti di carattere remunerativo" di cui all'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 17 luglio 1969, 69/335/CEE, siano individuabili unicamente in corrispettivi di servizi (facoltativi ovvero obbligatori) resi dalla pubblica amministrazione nell'interesse particolare del richiedente, ovvero, se detti "diritti di carattere remunerativo" siano individuabili anche in tasse applicate per servizi resi nell'interesse generale.

2) Se l'onere pecuniario consentito dalla lett. e) del n. 1, dell'art. 12, della direttiva 17 luglio 1969, 69/335/CEE — a titolo di "diritti di carattere remunerativo" — debba rappresentare un corrispettivo proporzionato rispetto all'effettivo costo del servizio reso (come più volte statuito dalla Corte di giustizia, sebbene in casi concernenti altro settore, quello doganale, a proposito dei costi di un servizio non facoltativo, ma imposto: v., ad esempio, sentenza 12 luglio 1977, causa 89/76, Commissione/Paesi Bassi, Racc. 1977, pag. 1355, punto 16 della motivazione; ed altre sentenze successive, da ultimo, sentenza 21 marzo 1991, causa C-209/89, Commissione/Repubblica italiana), ovvero possa completamente prescindere dal detto effettivo costo del servizio.

3) Se le disposizioni dell'art. 10 e 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335/CEE, debbano essere interpretate nel senso che ostano all'introduzione e/o al mantenimento di una normativa nazionale — del tipo di quella introdotta dal legislatore italiano con il comma 19 dell'art. 3 del decreto legge 19 dicembre 1984, n. 853 (convertito in legge 17 febbraio 1985, n. 17) e modificata con l'art. 36, n. 8, del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154 — che imponga annualmente il versamento di una tassa non quantificata né quantificabile in base al costo del servizio reso e di importo, inoltre, notevolmente superiore a quello applicato nei confronti di altre società di capitale, e non di capitale, per il medesimo servizio (ad esempio, per le società a responsabilità limitata la tassa è stabilita in 3,5 milioni di LIT; per gli altri tipi di società è stabilità in 500 000 LIT)».

6. Esaminerò in primo luogo quale sia la decisione da adottare nella causa C-176/91, cioè nell'azione proposta direttamente dalla Commissione. Risulterà poi evidente la soluzione da dare alle questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte nelle cause C-71/91 e C-178/91.

Causa C-176/91

7. Prima di descrivere più dettagliatamente le disposizioni controverse è utile passare brevemente in rassegna le pertinenti disposizioni di diritto comunitario.

8. La direttiva ha lo scopo di promuovere la libera circolazione dei capitali, armonizzando l'imposizione sui conferimenti di capitali in società, abolendo l'imposta di bollo sui titoli nonché altre imposte indirette aventi le stesse

caratteristiche dell'imposta sui conferimenti e dell'imposta di bollo sui titoli. L'art. 3 della direttiva indica le società per le quali è dovuta l'imposta sui conferimenti di capitali, che, nella direttiva, sono indicate come «società di capitali»; l'art. 4 specifica le operazioni cui si applica detta imposta. In base all'art. 7 della direttiva, recentemente emendato dall'art. 1, n. 2, della direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU 1985, L 156, pag. 23), gli Stati membri debbono esentare dette operazioni dall'imposta sui conferimenti o assoggettarle ad un'imposta unica non superiore all'1%.

9. Come esposto nell'ottavo 'considerando' della direttiva:

«(...) il mantenimento di altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti e dell'imposta di bollo sui titoli rischia di rimettere in questione le finalità perseguite dai provvedimenti previsti dalla presente direttiva e (...) è, pertanto, necessario sopprimere tali imposizioni».

L'art. 10 della direttiva, di conseguenza, 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, nessun'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».

L'art. 12, n. 1, però, recita:

«1. Gli Stati membri possono applicare, in deroga alle disposizioni degli articoli 10 e 11:

(...)

e) diritti di carattere remunerativo;

(...)».

10. Lo scopo del divieto di cui all'art. 10, lett. c), della direttiva è, a mio modo di vedere, chiaro. L'armonizzazione dell'aliquota massima dell'imposta sui conferimenti di capitale stabilita dall'art. 7 sarebbe privata di ogni effetto utile se gli Stati membri rimanessero liberi di imporre tasse in circostanze analoghe a quelle in cui si applicano le imposte sui conferimenti di capitali conformemente all'art. 4 della direttiva. In forza dell'art. 4, n. 1, sono soggette, in particolare, all'imposta sui conferimenti le seguenti operazioni:

«a) la costituzione di una società di capitali;

b) la trasformazione in società di capitali di una società, associazione o persona giuridica che non sia una società di capitali;

c) l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura;

(...)».

È pacifico che, se in dette circostanze delle tasse fossero dovute in aggiunta all'imposta sui capitali riscossa, l'armonizzazione dell'aliquota massima dell'imposta prevista dall'art. 7 della direttiva verrebbe vanificata. È comunque inutile creare una società per azioni e dotarla di un capitale, se non si adempiono le formalità legali che permettono ad una società di operare validamente ai sensi di legge. L'imposizione di una tassa per l'espletamento di dette formalità e, in particolare, per l'iscrizione della società nel pubblico registro è, di conseguenza, vietata dall'art. 10, lett. c), della direttiva. L'art. 12, n. 1, lett. e), cionondimeno, consente che taluni tributi siano imposti per la registrazione.

Gli oneri consentiti dall'art. 12, n. 1, lett. e), sono quelli aventi natura di «diritti di carattere remunerativo» (ovvero, nella versione francese della direttiva «des droits ayant un caractère rémunératoire»).

11. Va altresì rilevato che l'obbligo degli Stati membri di tenere un registro delle società risale alla direttiva del Consiglio 9 marzo 1968, 68/151/CEE (GU 1968, L 65, pag. 8), la prima direttiva sulle società. L'art. 1 di detta direttiva menziona le società considerate dalla direttiva e l'art. 2 pone taluni requisiti di pubblicità per dette società. L'art. 3 dispone come segue:

«1. In ciascuno Stato membro viene costituito un fascicolo, o presso un registro centrale, o presso il registro di commercio o registro delle imprese, per ogni società iscritta.

2. Tutti gli atti e indicazioni soggetti all'obbligo della pubblicità a norma dell'articolo 2 sono inseriti nel fascicolo o trascritti nel registro; dal fascicolo deve in ogni caso risultare l'oggetto delle trascrizioni fatte nel registro.

3. Copia integrale o parziale di ogni atto o indicazione di cui all'articolo 2 deve potersi ottenere per corrispondenza senza che il costo di tale copia possa superare il costo amministrativo.

(...)».

Evidentemente detti requisiti non potrebbero essere soddisfatti con riferimento alle società di cui all'art. 1, se il diritto nazionale non prescrivesse che tutte dette società fossero iscritte nel registro all'uopo predisposto.

Le disposizioni controverse

12. Nel ricorso la Commissione deduce che le disposizioni controverse impongono oneri rientranti sotto l'art. 10, lett. c), della direttiva, senza che ad essi sia applicabile la deroga di cui all'art. 12, n. 1, lett. e). Il governo italiano, dall'altro lato, sostiene che gli oneri in questione non ricadono sotto l'art. 10, lett. c), o, in subordine, che essi possono in ogni caso essere considerati come «diritti di carattere remunerativo», secondo

l'accezione di cui all'art. 12, n. 1, lett. e). Per analizzare detti argomenti, occorre innanzi tutto esaminare più dettagliatamente le disposizioni controverse. Va rilevato che le pertinenti disposizioni di legge italiane, quali indicate dalla Commissione nel suo ricorso, non sono oggetto di contestazione da parte del governo italiano.

13. In primo luogo va osservato che in Italia fino ad oggi non esiste un registro centrale delle società. Queste vengono iscritte in registri tenuti dal cancelliere del tribunale del distretto competente. L'iscrizione della società nell'apposito registro è una formalità richiesta dalla normativa italiana preliminarmente all'acquisizione della personalità giuridica ed all'inizio dell'attività sociale. Risulta tuttavia che una volta che la società è stata registrata, detta registrazione continua a produrre effetti, nonostante il mancato pagamento di qualsiasi tassa per la registrazione. Ogni dubbio circa un eventuale decadere automatico della registrazione per effetto del mancato pagamento della tassa annuale è stato rimosso dall'art. 8, n. 6, del decreto legge 30 maggio 1988, n. 173. D'altro lato la domanda di registrazione può essere rifiutata a motivo del mancato pagamento delle tasse dovute per l'immatricolazione (v., ad esempio, causa 265/91, Boero, tuttora pendente dinanzi alla Corte) e una società che ha omesso di pagare gli oneri successivi alla registrazione è passibile di un'ammenda fino a sei volte l'importo delle tasse dovute. L'art. 2194 del Codice civile italiano prevede altresì pene pecuniarie per colui che agisce in nome di una società non registrata.

14. Non vi è pertanto dubbio che il pagamento della tassa annuale di registrazione è una condizione posta dalla legge italiana per qualsiasi società che desideri continuare ad operare restando iscritta nel registro, proprio come il pagamento della tassa di immatricolazione costituisce una condizione per la società che comincia ad operare.

15. Gli oneri fiscali che la Commissione contesta erano stati dapprima introdotti con decreto presidenziale 26 ottobre 1972, n. 641, intitolato «Disciplina delle tasse di concessione governative». L'elenco allegato a detto decreto è ancora attuale in quanto definisce gli atti di registrazione soggetti a tasse, anche se l'ammontare delle tasse è stato aumentato con successivi atti legislativi. Tra gli atti definiti come soggetti alla «tassa sulle concessioni governative» figurano:

a) atto costitutivo;

b) aumento di capitale;

c) proroga della durata della società;

d) cambiamento dell'oggetto della società;

e) fusione di società.

L'ammontare della tassa, in origine, era fissato in 20 000 LIT, ma con successivi decreti è stato aumentato. Il decreto legge 19 dicembre 1984, n. 853, in particolare, ha elevato in modo sostanziale l'ammontare della tassa, imponendo, per l'iscrizione nel registro, un onere di 5 milioni di LIT alle società per

azioni, di 1 milione di LIT alle società a responsabilità limitata e di 100 000 LIT alle società di altro tipo, comprese le società in accomandita per azioni (SapA). L'art. 3, n. 19, del decreto legge n. 853 dispone inoltre che l'onere per la registrazione delle società è dovuto, non solo per l'immatricolazione della società, ma altresì al 30 giugno di ogni anno successivo per tutto il tempo in cui la società resta iscritta nel registro. Quest'ultima disposizione è ancora in vigore ed è tra le misure contestate dalla Commissione.

16. Nel suo ricorso la Commissione solleva obbiezioni in merito agli oneri imposti in ambedue i casi che ho qui sopra menzionato, e, in particolare, per quanto riguarda: 1) la tassa sull'immatricolazione della società e 2) la tassa annuale sul mantenimento dell'iscrizione della società nel registro. Il ricorso della Commissione, comunque, non fa riferimento agli altri punti specificati nel decreto del 1972 [in particolare le lettere b)-e) di cui al paragrafo 15, supra].

17. Gli importi delle tasse cui si riferisce il ricorso sono quelli in vigore alla scadenza del periodo di due mesi indicato dalla Commissione nel parere motivato 5 novembre 1990. Risulta altresì che questi sono, per di più, gli importi attualmente applicati. Gli importi delle tasse sono stati fissati dall'art. 36 del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, e continuano a restare in vigore in forza della legge 27 aprile 1989, n. 154. Essi ammontano per una SpA a 12 milioni di LIT per l'immatricolazione, nonché per ciascun anno successivo, e per una srl a 3,5 milioni di LIT nei medesimi casi. Altre società di capitali sono soggette ad una tassa di 500 000 LIT. La Commissione osserva che gli importi degli oneri imposti ad una SpA, che erano stati inizialmente fissati ad un livello modesto, sono ora pari a oltre 48 volte l'importo medio dovuto per analoghe operazioni negli altri Stati membri (cioè 162 ECU). Secondo le informazioni della Commissione, le somme pagate negli altri Stati membri si collocano, tra i 725 ECU (in Danimarca) ed i 170 ECU (in Francia) (i due importi più elevati) ed i 16,7 ECU in Portogallo (l'importo meno elevato) contro i 7 853,4 ECU (per una SpA) ed i 2 290 ECU (per una srl) percepiti in Italia.

18. Per quanto riguarda la registrazione degli altri atti menzionati nel decreto presidenziale 26 ottobre 1972 emerge che l'ammontare del tributo imposto è stato aumentato dalle iniziali 20 000 LIT alle attuali 98 000 LIT.

19. Si deve rilevare che le menzionate tasse dovute per la registrazione delle società sono pagate in aggiunta e indipendentemente dall'imposta dell'1% dovuta sui conferimenti di capitale in una società. Quindi, gli oneri controversi si aggiungono all'imposta sul capitale di cui alle disposizioni di attuazione della direttiva, e che, conformemente all'art. 3, n. 1, lett. a), della direttiva, si applica alle società costituite nella forma di una SpA, come pure nella forma di una srl e SapA. Per di più, come confermato dal governo italiano nella risposta al quesito posto dalla Corte, una tassa di registrazione di 8 000 LIT è pure dovuta per l'immatricolazione di una società, in forza della legge 24 dicembre 1976, n. 900, come modificata con legge 21 febbraio 1989, n. 99.

Compatibilità con la direttiva

1) «Tassa (...) di immatricolazione»

20. Come sottolineato dalla Commissione, l'art. 10 della direttiva, al di fuori dell'imposta sui conferimenti, vieta, in relazione a tutte le società commerciali a fine di lucro, persone e associazioni, non solo l'imposizione di qualunque tassa, per le operazioni previste dall'art. 4 della direttiva [v. art. 10, lett. a)], ma altresì l'imposizione di qualsiasi altra tassa «per l'immatricolazione o per qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività» [art. 10, lett. c)]. Il primo argomento dedotto dalla Commissione è pertanto quello secondo cui le disposizioni controverse impongono una tassa che ricade sotto il divieto di cui all'art. 10, lett. c).

21. A detta conclusione, a mio avviso, non ci si può sottrarre. È vero che le disposizioni italiane impongono una tassa non solo per l'immatricolazione della società, una formalità certamente richiesta prima dell'inizio dell'attività, ma anche per il successivo mantenimento dell'iscrizione nel registro. Se tuttavia la direttiva vieta una tassa sull'immatricolazione non è facile immaginare come una tassa annuale pagabile per l'immatricolazione e per ogni successivo anno di registrazione potrebbe essere meno vietata, giacché, altrimenti, uno Stato membro potrebbe sottrarsi al divieto di cui all'art. 10, lett. c), semplicemente facendo sì che l'onere vietato sia imposto in forma ripetitiva. Per analogia, mi sembra che una tassa dovrebbe risultare proibita anche se fosse imposta soltanto per gli anni successivi di registrazione. Se una tassa di registrazione imposta prima dell'inizio dell'attività di una società è vietata, ugualmente deve essere vietato un onere imposto negli anni successivi per la medesima registrazione. Qualunque altra conclusione porterebbe all'assurdo risultato che una tassa vietata diventerebbe legittima nella misura in cui il relativo pagamento venisse procrastinato all'anno successivo. Di conseguenza, non posso condividere l'argomento dedotto a difesa dal governo italiano secondo il quale il fatto che l'onere controverso matura annualmente è sufficiente per escluderlo dal campo d'applicazione dell'art. 10, lett. c).

22. A mio modo di vedere, pertanto, il divieto di cui all'art. 10, lett. c) non può essere limitato agli oneri che vengono in essere prima dell'effettivo inizio dell'attività di una società. La disposizione è chiaramente diretta a prevenire l'imposizione di qualsiasi tassa, diversa dall'imposta sul capitale, per le formalità di registrazione, come pure l'imposizione di qualsiasi tassa per altre formalità che, al pari della registrazione, sono richieste come condizione per l'esercizio dell'attività commerciale di una società. Come ho rilevato, il mantenimento dell'iscrizione nel registro costituisce esso pure, al pari dell'immatricolazione, una condizione perché una società continui ad operare legalmente. Ne consegue che l'espressione «required before the commencement of business» di cui all'art. 10), lett. c), non deve essere intesa in un senso esclusivamente temporale. Si deve rilevare che la versione francese della direttiva non parla di «commencement» delle attività, ma semplicemente di formalità che precedono «l'esercizio di un'attività» («préalable à l'exercice d'une activité»); analoghe considerazioni valgono per la versione italiana («preliminare all'esercizio di un'attività») e per la versione tedesca. Concludo pertanto

che il divieto di cui all'art. 10, lett. c), della direttiva deve essere inteso nel senso che si estende agli oneri che risultano dal soddisfacimento di qualsiasi condizione di forma, quale il mantenimento della registrazione a cui, in ragione della sua forma giuridica, è soggetta ogni società che intenda operare sul mercato.

23. Nel tentativo di sfuggire a tale conclusione, il governo italiano fa riferimento, approvandoli, agli argomenti dedotti dal Regno Unito nelle osservazioni scritte presentate alla Corte nella causa C-71/91. In dette osservazioni, come pure nelle osservazioni presentate nella causa C-178/91, il Regno Unito afferma che una tassa annuale non può essere vietata dalla direttiva, poiché quest'ultima si riferisce solo all'imposta sulla raccolta di capitali, come, per esempio, accade quando una società viene immatricolata ed è di conseguenza in grado di emettere azioni. Secondo il punto di vista del governo inglese, nella direttiva non è contemplato alcun onere che maturi dopo l'inizio delle attività, salvo che esso si riferisca ad una successiva raccolta di capitali a seguito di un aumento del capitale sociale o al cambiamento della sede o della struttura legale, o infine costituisca ciò che il Regno Unito definisce «un evidente tentativo di sottrarsi alle disposizioni della direttiva».

24. Come da me già detto, comunque, non mi sembra che possa farsi una qualsiasi apprezzabile distinzione tra una tassa di immatricolazione, e una successiva tassa annuale che la società è tenuta a pagare fintantoché resta iscritta nel registro. Nella normalità dei casi, una società possiede i requisiti formali per iniziare a operare non solo in modo da poter iniziare le sue attività, ma anche in modo da poter continuare a svolgerle negli anni successivi. Facendo una distinzione tra le due tasse suddette verrebbe aperta la porta all'elusione, più o meno flagrante, del divieto di cui all'art. 10, lett. c). Come s'è visto, siffatta distinzione, in ogni caso, non è confortata dalla formulazione dell'art. 10, lett. c).

25. È, inoltre, importante non perdere di vista la finalità essenziale della direttiva, così come definita nel secondo 'considerando':

«Considerando che le imposte indirette sulla raccolta di capitali, attualmente in vigore negli Stati membri (...) danno luogo a discriminazioni, a doppie imposizioni e a disparità che ostacolano la libera circolazione dei capitali e che devono pertanto essere eliminate mediante un'opportuna armonizzazione».

È pacifico che una tassa annuale sul mantenimento dell'iscrizione nel registro delle società di capitali tende a interferire con la libera circolazione dei capitali esattamente come una tassa di immatricolazione, dal momento che, come ho già avuto modo di osservare, una società è di norma costituita e registrata nella prospettiva di svolgere un'attività protraentesi per anni. Coloro che apportano capitale nella società saranno consapevoli del fatto che essa sarà sempre assoggettata alla tassa annuale e detta posizione debitoria si ripercuoterà sulla loro propensione a contribuire al capitale esattamente allo stesso modo di una tassa sull'immatricolazione. In realtà un onere annuo, che grava

sulla società in modo continuato, potrà persino influire sulla raccolta di capitali più di un pagamento effettuato una sola volta. Mi sembra perciò che ogni tentativo di tracciare una distinzione tra una tassa pagata una sola volta ed una tassa annuale debba essere necessariamente accantonato.

2) «Diritti di carattere remunerativo»

26. Un onere, pur ricadendo sotto il divieto contenuto nell'art. 10, lett. c), della direttiva, deve essere certamente consentito se rientra in una delle poche deroghe previste dall'art. 12, n. 1. Nella fattispecie in esame, la sola deroga che qui rileva è quella di cui all'art. 12, n. 1, lett. e). Resta pertanto da prendere in esame il secondo punto esposto nell'argomentazione della Commissione secondo cui gli oneri imposti dalle disposizioni controverse esulano da tale deroga.

27. Va ricordato che, nonostante l'art. 10, lett. c), gli Stati membri possono, in forza dell'art. 12, n. 1, lett. e), imporre «diritti di carattere remunerativo» per la registrazione di una società. La Commissione sottolinea che la direttiva non contiene definizioni del concetto di «diritti di carattere remunerativo», ma suggerisce che, per l'interpretazione di detta espressione, possono essere di aiuto le sentenze della Corte relative agli artt. 12, 13 e 16 del Trattato. Così la Corte ha ritenuto che il divieto di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali contenuto in detti articoli non va esteso ad un onere che costituisce «il corrispettivo di un servizio effettivamente prestato all'esportatore — d'importo proporzionato al valore di tale servizio»: v. causa 46/76, Bauhuis/Paesi Bassi, Racc. 1977, pag. 5, punto 11 della motivazione. Un siffatto onere non deve comunque eccedere il costo effettivo delle operazioni in relazione alle quali viene imposto, una condizione che è soddisfatta solo se vi è un legame diretto tra la base imponibile dell'onere ed il costo dell'operazione considerata: v. causa C-111/89, Bakker Hillegom, Racc. 1990, pag. I-1735, punti 11-13 della motivazione. Inoltre, in determinate circostanze, degli oneri possono pure essere compatibili con gli artt. 12, 13 e 16 del Trattato, qualora siano imposti in relazione ad operazioni effettuate non nell'interesse del produttore ma in conformità agli obblighi imposti dalla normativa comunitaria, v. sentenze Bauhuis, punto 31 della motivazione, e Bakker Hillegom, punto 10 della motivazione.

28. L'iscrizione di una società nel registro ufficiale non è necessariamente un servizio reso esclusivamente nell'interesse della società stessa, anche se, come ho rilevato, la condizione che una società sia così registrata è imposta in conformità con la normativa comunitaria: v. supra paragrafo 11. Ad ogni modo è comunque pacifico che dalla lettera dell'art. 12, n. 1, lett. e), emerge che un diritto di carattere remunerativo può essere imposto con riferimento alla registrazione di una società. Mi pare, perciò, che la portata della deroga di cui all'art. 12, n. 1, lett. e) vada determinata, prima di tutto, alla luce della lettera e dell'obiettivo della direttiva stessa, piuttosto che alla luce della giurisprudenza della Corte sugli artt. 12, 13 e 16 del Trattato.

29. È indubbio che riconoscendo, per quanto riguarda i diritti aventi carattere remunerativo, una circoscritta deroga al

divieto di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, la Corte si è ispirata a considerazioni analoghe a quelle che avevano ispirato il legislatore comunitario a proposito dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva. Così, in entrambi i casi si è manifestamente ritenuto che il divieto in questione non avrebbe dovuto estendersi ai tributi che potevano essere giustificati come retribuzione per i servizi resi, sia che questi fossero resi su richiesta del destinatario, sia che lo fossero in conformità ad una prescrizione della normativa comunitaria. A tal fine, pertanto, onde stabilire se un determinato onere sia consentito dalla direttiva, la giurisprudenza della Corte sulle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali può essere di un certo ausilio, anche se non si può pretendere di estendere illimitatamente detta giurisprudenza agli oneri considerati dalla direttiva.

30. Nel controricorso il governo italiano avanza l'idea che il concetto «diritti di carattere remunerativo» di cui all'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva è comprensivo di ogni diritto di carattere remunerativo necessario a finanziare un pubblico servizio collegato col capitale sociale. Dalle osservazioni presentate nelle cause C-71/91 e C-178/91, emerge che il governo italiano intende includere nella sua definizione di detto servizio l'intero sistema di informazione e pubblicità per gli atti da iscrivere nel pubblico registro. Nel corso dell'udienza, il governo italiano ha di nuovo chiarito che lo scopo della tassa controversa era quello di finanziare l'intero apparato di pubblicità dei documenti e delle vicende riguardanti le società di capitali e ha precisato che questo era lo scopo che spiega il carattere annuo della tassa. Come ammesso dal governo italiano, tale apparato è di utilità per il pubblico in genere, al quale vengono messe a disposizione le informazioni, e non solamente per le società i cui atti vengono iscritti nel registro. L'iscrizione nel registro delle società è altresì concepita per assecondare le esigenze di altri settori della pubblica amministrazione, per esempio, la polizia, l'autorità giudiziaria, e gli uffici governativi incaricati delle statistiche delle società e dell'economia.

31. Contrariamente al punto di vista del governo italiano, non mi pare che la categoria dei «diritti di carattere remunerativo» consentiti dall'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva possa essere così ampia da includere tutte le tasse che finanziano i pubblici servizi incaricati di porre in essere le condizioni di pubblicità richieste per le società di capitali. In quanto deroga al divieto di cui all'art. 10, che è inteso a prevenire l'imposizione di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, all'art. 12, n. 1, lett. e), va data un'interpretazione restrittiva piuttosto che lata, specie alla luce della tassativa e univoca formulazione dell'art. 10, che è tale da ricomprendere ogni «altra imposizione, sotto qualsiasi forma», rientrante nelle menzionate categorie. Di conseguenza, l'espressione «diritti di carattere remunerativo» è interpretata nel modo più naturale se intesa come estesa solo agli oneri aventi il carattere di una remunerazione per i servizi prestati, sia che tali servizi vengano prestati unicamente nell'interesse del beneficiario, sia che vengano resi conformemente a prescrizioni di legge. Una siffatta interpretazione è, per di più, confermata dalla versione francese della direttiva, la quale, come ho rilevato, parla di «droits ayant un caractère rémunératoire».

32. Ne consegue che i soli costi che possono essere presi in considerazione, al momento

della fissazione dell'ammontare del tributo per la registrazione della società, sono i costi amministrativi per effettuare la registrazione in considerazione. Gli altri costi del sistema e, in particolare, quelli sostenuti nel provvedere all'informazione del pubblico, devono essere finanziati con altri sistemi, per esempio, tramite una tassa imposta al beneficiario dell'informazione. Va ricordato che, ai sensi dell'art. 3 della prima direttiva sulle società, gli Stati membri possono imporre una tassa che copre i costi amministrativi a coloro che fanno richiesta delle informazioni da rendere pubbliche ai sensi dell'art. 2 di detta direttiva. Risulta, inoltre, che siffatte tasse sono effettivamente imposte in Italia. Così, secondo quanto si ricava dalle osservazioni scritte presentate dalla Cispadana Costruzioni nella causa C-178/91, vengono riscosse tasse sia per la visura delle iscrizioni nel registro, sia per il rilascio di copie dei documenti registrati, e, in aggiunta, vengono riscosse tasse per l'autenticazione di dette copie. Il governo italiano non ha contestato in udienza tale affermazione.

33. Nelle osservazioni scritte presentate nelle cause C-71/91 e C-178/91, il Regno Unito avanza l'opinione che la direttiva non può essere intesa a delimitare il finanziamento del sistema di registrazione di uno Stato membro o del suo sistema di amministrazione delle società, e che ogni tributo imposto a tal fine deve essere di conseguenza consentito dall'art. 12, n. 1, lett. e). Come ho tuttavia già avuto modo di rilevare, una tassa riscossa allo scopo di finanziare l'intero sistema di registrazione delle società, compresa la prestazione di servizi al pubblico, non può essere considerata come un diritto di carattere remunerativo secondo l'accezione dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva e deve, di conseguenza, ritenersi vietata dall'art. 10, lett. c). Non mi sembra, inoltre, tanto sorprendente il fatto che la libertà di azione degli Stati membri debba essere in tal modo limitata, dato che l'art. 10, lett. c), è chiaramente inteso a precludere l'imposizione di tasse di effetto analogo alle imposte armonizzate dalla direttiva.

34. Nel caso delle tasse qui in esame, è chiaro che non vi è un rapporto diretto tra l'ammontare della tassa e i costi amministrativi attinenti all'immatricolazione delle società ed al mantenimento dell'iscrizione nel registro. L'assenza di un siffatto legame è particolarmente evidente nel caso delle tasse annuali successive all'immatricolazione. L'assenza di ogni legame diretto tra l'ammontare dei tributi e le spese di registrazione emerge altresì dalla lampante sproporzione tra gli oneri riscossi in Italia e quelli imposti per analoghe operazioni in altri Stati membri. Al contrario di quanto suggerito dal governo italiano nel corso dell'udienza, mi sembra estremamente dubbio se siffatte sostanziali differenze di ammontare dei tributi debbano attribuirsi ai costi più elevati dovuti al sistema decentralizzato di registrazione delle società oppure alla relativa inefficienza dei funzionari interessati (il che è stato indicato dal governo italiano come una delle possibili cause). È in ogni caso pacifico che il governo italiano non cerca di giustificare l'ammontare dei suoi tributi facendo riferimento ai costi occasionati dalle operazioni di registrazione, dal momento che ammette apertamente che le tasse sono destinate a finanziare l'intero sistema di pubblicità per le società, ivi incluso, in particolare, il servizio di informazione al pubblico. Comunque, persino tale affermazione non ha trovato conforto in alcuna concreta prova prodotta dal governo italiano. Così, alla Corte non è stata fornita

alcuna prova idonea a confutare le affermazioni della Commissione, contenute nel paragrafo 20 del suo ricorso, secondo le quali i proventi derivanti dalle contestate disposizioni sono intesi puramente e semplicemente come fonti di introiti del tesoro italiano.

35. Di conseguenza, la mia conclusione, secondo la quale l'Italia, mantenendo in vigore le controverse disposizioni, è venuta meno agli obblighi derivantile dall'art. 10, lett. c), della direttiva, e, perciò, agli obblighi impostile dall'art. 189 del Trattato, non ammette dubbio alcuno.

Cause C-71/91 e C-178/91

36. Le questioni sottoposte alla Corte per una pronuncia pregiudiziale nelle cause C-71/91 e C-178/91, sono intese, in sostanza, a sapere se una normativa nazionale del tipo contestato nell'azione diretta, sia compatibile con l'art. 10, lett. c) della direttiva. Come s'è già visto, a mio avviso, detta questione deve essere risolta in senso negativo. L'elemento che rende incompatibile la controversa normativa con detta disposizione, è l'assenza di ogni legame diretto tra l'ammontare delle tasse riscosse per la registrazione, da un lato, ed i costi per fornire detto servizio alle società interessate, dall'altro.

37. Per quanto gli oneri consentiti dalla direttiva debbano essere dunque basati sui costi effettivi di espletamento delle operazioni di registrazione, è cionondimeno pacifico che gli Stati membri sono legittimati ad imporre una tassa per la registrazione standardizzata, a tariffa fissa. Un tributo standardizzato da imporre anticipatamente, risponde, ovviamente, all'interesse sia delle società registrate, sia del servizio di registrazione stesso, ed è poco probabile che i costi cagionati dalla registrazione varino sostanzialmente, da società a società. Inoltre una graduazione degli oneri per le varie categorie di società, può essere anche ritenuta conforme alla ratio della direttiva, dal momento che una società con un capitale più elevato è probabilmente colpita in misura minore da un tributo di un dato ammontare e che l'imposizione di un tributo più elevato su tale società consentirebbe una riduzione della tassa a favore della società di minori dimensioni. Dalle informazioni fornite nel ricorso della Commissione nella causa C-176/91, emerge che alcuni Stati membri applicano una scala di tassazione in funzione del valore del capitale della società considerata. Mi pare che un siffatto sistema di oneri sia in linea di principio ammissibile, fintantoché il gettito totale ottenuto con le tasse per la registrazione non ecceda in modo rilevante il costo totale determinato dalle operazioni di registrazione.

38. Rilevo infine che né il Tribunale di Genova, né quello di Milano hanno domandato se le pertinenti disposizioni della direttiva producano effetti diretti. È comunque chiaro che la formulazione dell'art. 10, lett. c), è sufficientemente precisa e tassativa da poter essere invocata contro ogni disposizione nazionale che impone per la registrazione di una società tasse diverse dai «diritti di carattere remunerativo» ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e).

Conclusione

39. Sono, di conseguenza, dell'opinione che nella causa C-176/91, la Corte debba:

1) dichiarare che la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che le incombono ai sensi del Trattato CEE, imponendo, in contrasto con l'art. 10, lett. c), della direttiva del Consiglio 69/335/CEE, tasse per l'iscrizione di una società di capitali nel pubblico registro e per il mantenimento dell'iscrizione in detto registro non basate sui costi effettivi di iscrizione e di mantenimento dell'iscrizione delle società in detto registro;

2) condannare la Repubblica italiana alle spese.

40. Sono altresì dell'opinione che le questioni sollevate dal Tribunale di Genova nella causa C-71/91 e dal Tribunale di Milano nella causa C-178/91 debbano essere così risolte:

«L'art. 10, lett. c), della direttiva del Consiglio 69/335/CEE, deve essere interpretato nel senso che vieta l'imposizione di tasse per l'iscrizione di una società di capitali nel pubblico registro o per il mantenimento dell'iscrizione in detto registro, siano esse riscosse annualmente o all'atto dell'immatricolazione delle società, a meno che dette tasse siano basate sui costi effettivi dell'iscrizione e del mantenimento dell'iscrizione della società in detto registro».