CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GIUSEPPE TESAURO

presentate il 23 ottobre 1997 *

1. I tre quesiti pregiudiziali proposti dal Tribunal Superior de Justicia di Madrid, sezione del contenzioso amministrativo, vertono sull'interpretazione degli artt. 4, 5, 7 e 10 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali [1] (in prosieguo: la «direttiva»), così come modificata ed integrata [2].

Il contesto normativo

2. Per la soluzione dei quesiti posti dalla giurisdizione nazionale ritengo opportuno ricordare le disposizioni nazionali e comunitarie che nella specie rilevano.

La normativa comunitaria

In particolare, nell'ambito di una controversia tra la società di capitali Solred SA e l'Administración General del Estado è stato posto il problema della compatibilità con la direttiva di un'imposizione tributaria sull'atto notarile che accompagna il conferimento differito di parte del capitale sociale, sottoscritto per intero al momento della costituzione della società.

3. La direttiva prevede all'art. 1, che gli Stati membri applichino alle società di capitali un'imposta sui conferimenti, armonizzata in conformità delle disposizioni dei successivi articoli da 2 a 9. L'art. 4 sottopone all'imposta sui conferimenti, tra l'altro, «la costituzione di una società di capitali» [n. 1, lett. a)] e «l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura» [n. 1, lett. c)].

Ai sensi dell'art. 5, n. 1, lett. a), l'imposta è liquidata, nel caso della costituzione di una società di capitali, sul valore reale dei beni di

* Lingua originale: l'italiano.

1 — GU L 249, pag. 25.

2 — Direttive 73/79/CEE e 73/80/CEE, entrambe del 9 aprile 1973 (GU L 103, rispettivamente pag. 13 e pag. 15); direttiva 74/553/CEE del 7 novembre 1974 (GU L 303, pag. 9); direttiva 85/303/CEE del 10 giugno 1985 (GU L 156, pag. 23).

qualsiasi natura conferiti o da conferire dai soci, previa deduzione delle obbligazioni e degli oneri sopportati dalla società a causa di ciascun conferimento. L'ultima frase della stessa disposizione consente agli Stati membri di riscuotere l'imposta soltanto man mano che i conferimenti sono effettuati [3].

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». In deroga a tali disposizioni, gli Stati membri possono tuttavia applicare «diritti di carattere remunerativo» [art. 12, n. 1, lett. e)].

4. In base all'art. 10, «Oltre all'imposta sui conferimenti, gli Stati membri non applicano, per quanto concerne le società, associazioni o persone giuridiche che perseguono scopi di lucro, nessuna altra imposizione, sotto qualsiasi forma:

a) per le operazioni previste all'articolo 4;

b) per i conferimenti, prestiti o prestazioni, effettuati nel quadro delle operazioni previste all'articolo 4;

Infine, merita un richiamo l'ottavo ed ultimo 'considerando' della direttiva, in cui si rileva «che 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 che è, pertanto, necessario sopprimere tali imposizioni».

La normativa nazionale

5. La normativa nazionale che l'amministrazione spagnola ritiene applicabile nella fattispecie risulta dal testo modificato della «Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados» (Legge relativa all'imposta sulle cessioni patrimoniali e sugli atti giuridici registrati),

3 — Il successivo art. 7, poi, stabilisce che «gli Stati membri esentano dall'imposta sui conferimenti le operazioni diverse da quelle di cui all'articolo 9 e che, alla data del 1° luglio 1984, erano esentate o assoggettate ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50%» (n. 1, primo comma), e che «l'esenzione è sottoposta alle condizioni che a tale data erano applicabili per la concessione dell'esenzione o, se del caso, per l'assoggettamento ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50%» (n. 1, secondo comma). Lo stesso articolo prevede che «gli Stati membri possono esentare dall'imposta sui conferimenti o assoggettare ad un'unica aliquota non superiore all'1% le operazioni diverse da quelle di cui al paragrafo 1)» (n. 2).

approvata con regio decreto legislativo 30 dicembre 1980, n. 3050 [4].

L'art. 1°, paragrafo 1, di detta legge prevede che l'imposta sulle cessioni patrimoniali e gli atti giuridici strumentali è un'imposta indiretta che, alle condizioni stabilite nelle disposizioni successive, colpisce le cessioni patrimoniali a titolo oneroso, le operazioni societarie e gli atti giuridici strumentali. La stessa disposizione, al paragrafo 2, dispone tuttavia che in nessun caso un medesimo atto può essere oggetto di una imposizione in quanto cessione patrimoniale a titolo oneroso ed al contempo in quanto operazione societaria. Aggiungo che nel presente procedimento vengono in rilievo l'imposta sulle operazioni societarie e quella sugli atti giuridici strumentali.

6. Infine, in base all'art. 31 della legge, incluso nel Titolo III dedicato agli atti giuridici strumentali, «le minute e le copie delle scritture e degli atti notarili, così come le testimonianze, devono in ogni caso essere redatte su carta bollata a 50 pesetas per foglio doppio o a 25 pesetas per foglio semplice, a scelta del pubblico ufficiale. Le copie semplici non sono sottoposte all'imposta» (paragrafo 1). È inoltre precisato che «qualora le scritture e i documenti notarili abbiano per oggetto una quantità o una cosa valutabile, contengano degli atti o contratti suscettibili di essere iscritti ai registri della proprietà, del commercio o della proprietà industriale senza essere assoggettati all'imposta sulle successioni e le donazioni né alle imposizioni previste nei paragrafi 1 e 2 dell'art. 1 della presente legge, le prime copie delle scritture e dei documenti danno luogo inoltre al versamento di un'imposta pari allo 0,5% per tali atti o contratti. Le copie degli atti di protesto sono soggette alla stessa imposta allo stesso tasso, per mezzo di effetti bollati» (paragrafo 2).

I fatti e i quesiti pregiudiziali

7. In data 21 novembre 1990 veniva costituita con atto notarile la società per azioni Solred, con un capitale sociale di 300 milioni di pesetas. Solo il 60% del capitale (180 milioni di pesetas) veniva versato in quella stessa data. Il successivo 28 novembre la Solred versava all'amministrazione fiscale a titolo di imposta sui trasferimenti patrimoniali ed atti giuridici registrati — come «operazione societaria» — l'importo di 3 milioni di pesetas, corrispondente all'1% del valore nominale del capitale sociale. Con atto notarile del 17 gennaio 1991 veniva poi formalizzato il conferimento alla società del 40% del capitale (120 milioni di pesetas) che doveva ancora essere versato.

Il 7 febbraio 1991 la società ricorrente nella causa principale presentava all'amministrazione delle finanze il modulo di autoliquidazione dell'imposta corrispondente a questa seconda operazione, facendo presente che la stessa non era soggetta ad imposta, poiché al

4 — Il testo attualmente in vigore è pubblicato nel Boletín Oficial del Estado del 20 ottobre 1993.

momento della costituzione della società era stata già versata l'imposta dell'1% sulla totalità del capitale sociale.

8. L'amministrazione delle finanze calcolava invece l'imposta applicando l'aliquota dello 0,5% all'importo di 120 milioni di pesetas. A suo avviso, infatti, il pagamento dell'imposta (1% del capitale sociale) a titolo di operazioni societarie all'atto della costituzione della società non escludeva che sul documento notarile che accompagnava il versamento della restante parte del capitale sociale gravasse l'imposta sugli «atti giuridici registrati», con aliquota pari allo 0,5%. In disaccordo con questa decisione, la Solred SA presentava un reclamo dinanzi al Tribunal Económico Administrativo Regional di Madrid, rigettato con decisione del 13 dicembre 1993.

9. Contro tale decisione la Solred ha proposto appello dinanzi al Tribunal Superior de Justicia di Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, che ha deciso di sottoporre alla Corte tre quesiti pregiudiziali, con cui chiede:

«1) Se un'esatta interpretazione della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335 (successivamente modificata dalle direttive 9 aprile 1973, 73/79 e 73/80, 7 novembre 1974, 74/553, e 10 giugno 1985, 85/303), e in particolare dei suoi artt. 4, lett. a), 5, n. 1, lett. a), 7 e 10, lett. a), escluda che, nel caso in cui la normativa di uno Stato membro istituisce un'imposta alla quale viene assoggettata la costituzione di una società per azioni ad un'aliquota dell'1% del capitale sociale benché questo non sia stato interamente versato, possa successivamente essere assoggettato ad imposta, ad un'aliquota dello 0,5%, il conferimento della parte del capitale che doveva ancora essere versato.

2) Se la limitazione di cui all'art. 10 della direttiva 69/335 operi ugualmente nonostante la seconda imposta non ricada specificamente sul conferimento di capitale ma sul documento mediante il quale esso si formalizza, qualora tale formalizzazione documentale sia obbligatoria in base alla normativa nazionale sulle società e l'aliquota dello 0,5% si applichi precisamente sull'importo del conferimento che risulta dal documento.

3) Precisazioni sull'efficacia diretta della menzionata direttiva 69/335 (e successive modifiche) con indicazioni circa la sua incidenza ed eventuale priorità sulle disposizioni legislative nazionali nel caso in cui non sia possibile un'interpretazione di queste ultime che risulti compatibile con tale direttiva».

Il primo e il secondo quesito pregiudiziale

10. I primi due quesiti posti dal giudice di rinvio mirano, in definitiva, a chiarire se le disposizioni su richiamate della direttiva ostano alla percezione di un'imposta dello 0,5% sulla parte del capitale sociale versato successivamente alla costituzione di una società di capitali; ciò in quanto, al momento della costituzione della stessa società, un'imposta dell'1% era già stata riscossa sull'intero valore nominale del capitale sociale, compresa dunque anche la frazione di capitale non ancora versato.

11. La Corte ha già avuto modo di precisare le finalità ed il contenuto della direttiva. In particolare, nella sentenza Ponente Carni [5] ha sottolineato che, come si evince dal preambolo, la direttiva intende promuovere la libera circolazione dei capitali, considerata essenziale per la creazione di un'unione economica avente caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Secondo la Corte, il perseguimento di queste finalità presuppone, per quel che concerne l'onere tributario gravante sul conferimento dei capitali, la soppressione delle imposte indirette fino ad allora vigenti negli Stati membri e l'applicazione, in loro luogo, di un'imposta riscossa una sola volta nel mercato comune e di pari livello in tutti gli Stati membri.

12. Dalla lettera e dagli obiettivi della direttiva, così come ricostruiti dalla giurisprudenza della Corte, emerge un primo dato che riveste particolare importanza per la soluzione dei quesiti che ci occupano: le disposizioni della direttiva, ed in particolare quelle che impongono degli obblighi agli Stati membri, devono essere interpretate nella maniera più ampia possibile. Per contro le disposizioni che consentono delle deroghe (art. 12) sono di stretta interpretazione. L'esigenza di dare effetto utile alla direttiva impone pertanto che qualsiasi imposizione che colpisca, direttamente o indirettamente, un atto che rientra nel campo di applicazione della stessa direttiva deve essere valutata alla luce delle sue norme.

13. Come già accennato, rilevanza decisiva assume l'art. 10 della direttiva. Tale disposizione vieta agli Stati membri di applicare un tributo, indipendentemente dalla forma, ulteriore rispetto all'imposta sui conferimenti. Ciò vale rispetto a tre categorie di operazioni: in primo luogo, quelle previste dall'art. 4 (tra cui la costituzione della società); in secondo luogo, i conferimenti, prestiti o prestazioni, effettuati «nel quadro» delle operazioni previste all'art. 4; infine, l'«immatricolazione» o qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività, alla quale una società, associazione o persona giuridica

5 — Sentenza 20 aprile 1993, cause riunite C-71/91 e C-178/91 (Racc. pag. I-1915); cfr. anche sentenze 27 giugno 1979, causa 161/78, Conradsen (Racc. pag. 2221); 11 giugno 1996, causa C-2/94, Denkavit Internationaal e a. (Racc. pag. I-2827).

che persegue scopi di lucro può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica.

14. L'effetto combinato di queste norme è di evitare che più imposte concorrenti, sulla stessa base imponibile, portino l'imposizione tributaria ad un'aliquota superiore a quella dell'1% richiesta come aliquota massima dall'art. 7 della direttiva. In caso contrario, l'armonizzazione dell'imposta che grava sulle operazioni di conferimento di capitali verrebbe messa in discussione dal mantenimento da parte degli Stati di imposte indirette che colpiscono lo stesso fatto generatore.

15. Ora, è incontestabile che l'applicazione dell'imposta sull'atto notarile (il quale trova la sua ragion d'essere in quanto atto che formalizza un conferimento) comporta che il conferimento del capitale della società, nella parte versata successivamente alla costituzione, viene di fatto colpito con un'aliquota dell'1,5%. Né vale opporre, come sostenuto dal governo spagnolo, che l'imposta non colpirebbe il conferimento in quanto operazione di società, bensì l'atto con cui lo stesso viene realizzato. Il testo della direttiva si preoccupa precisamente, lo ripeto, di evitare che il divieto di carattere generale contenuto nell'art. 10 venga eluso semplicemente attribuendo all'imposta una qualificazione diversa, mentre le caratteristiche sono le stesse.

16. Ebbene, non mi sembra possa essere messo in dubbio che l'imposta oggetto del presente procedimento, pur colpendo formalmente l'atto giuridico con cui viene formalizzato il conferimento di parte del capitale, di fatto viene richiesta *in occasione* ed a ragione del conferimento, necessario per completare il capitale sociale. Si tratta dunque di una imposta indiretta che ha le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti [6]. Per questo motivo, essa rientra in linea di principio nell'ambito di applicazione dell'art. 10.

17. È vero che, come rilevato dal governo spagnolo, l'imposta la cui riscossione è discussa nel procedimento *a quo* non è concepita in maniera da essere applicata esclusivamente agli atti giuridici che formalizzano un conferimento di capitali, bensì a tutti gli atti che necessitano delle formalità indicate dalla normativa nazionale. Tuttavia, come precisato dalla Commissione, questo solo fatto non è sufficiente ad escludere l'imposta in discorso dal campo di applicazione della direttiva, considerato che il suo pagamento è obbligatorio, secondo la legge spagnola, in presenza di atti tra i quali quelli che formalizzano un conferimento di capitale. É infatti del tutto evidente che la sua riscossione non sarebbe stata richiesta, nel caso di specie, in mancanza di un conferimento di capitale (sia pure differito).

18. Se questo è vero, emergono già evidenti profili di illegittimità dell'imposta controversa. Mi riesce difficile, infatti, ipotizzare che un'imposta sul conferimento di capitale

6 — V. sentenza Ponente Carni (citata alla nota 5), punto 29.

debba ritenersi vietata se riscossa al momento della costituzione della società, ma permessa se riscossa successivamente [7].

19. In definitiva, l'imposta in parola colpisce, sia pure indirettamente, il conferimento di capitale nelle società di capitali. Una diversa soluzione consentirebbe agli Stati membri di eludere con troppa facilità gli obblighi previsti dalla direttiva. Peraltro, risulta da una consolidata giurisprudenza della Corte che la qualificazione di un'imposta non va effettuata sulla base del *nomen juris* attribuito dalla normativa nazionale, bensì alla luce degli elementi oggettivi quali emergono dalla domanda di pronunzia pregiudiziale e dai dati che risultano dagli atti [8].

20. Occorre pertanto verificare se l'imposta oggetto del procedimento *a quo* rientri in una delle citate categorie richiamate dall'art. 10. Questo problema è stato trattato in modo approfondito dalla Solred e dal governo spagnolo, mentre la Commissione si è limitata ad indicare una generica incompatibilità dell'imposta contestata con l'art. 10. Dirò subito che la risposta al quesito non è affatto scontata; tuttavia, ci può aiutare un'interpretazione delle norme della direttiva che sia finalizzata a garantirne l'effetto utile.

21. La posizione della società ricorrente nel giudizio principale è principalmente nel senso di considerare l'applicazione dell'imposta sugli atti giuridici registrati incompatibile con la lett. c) dell'art. 10. A suo parere, sarebbero infatti presenti le condizioni necessarie per l'applicazione di tale norma. In primo luogo, l'imposta contestata colpirebbe una formalità preliminare all'esercizio dell'attività: in mancanza della formalizzazione dell'atto di conferimento del capitale restante, la società non è in grado, secondo la normativa spagnola, di porre in essere alcune tipiche attività societarie quale l'ulteriore aumento del capitale. In secondo luogo, l'imposta in questione colpirebbe la società in ragione della sua forma giuridica, in quanto è obbligatoria, secondo la normativa spagnola, la formalizzazione per atto notarile del versamento del capitale sociale successivo alla sottoscrizione.

22. Diversa è la posizione del governo spagnolo, che ritiene non soddisfatte entrambe le condizioni richieste per l'applicazione della lett. c) dell'art. 10. Infatti, anzitutto, il

7 — Le circostanze di fatto non si discostano granché da quelle che hanno consentito alla Corte, nella sentenza Ponente Carni (citata alla nota 5), di ritenere vietata l'imposta annuale di registro prevista dalla legge italiana. Cfr. il punto 31 della sentenza, in cui la Corte ha osservato che «il fatto che il tributo sia dovuto non soltanto all'atto dell'iscrizione della società, ma anche ogni anno successivo non può di per sé sottrarlo al divieto di cui all'art. 10. (...) ogni diversa interpretazione priverebbe di efficacia pratica le disposizioni dell'art. 10». La sola differenza rispetto al caso che ci occupa è che in quest'ultimo l'imposta viene percepita solo in conseguenza di una precisa scelta da parte della società di capitali, quella di differire parzialmente il versamento del capitale sociale. Tuttavia, mi sembra che né dal testo, né dalle finalità della direttiva risultino motivazioni sufficienti per penalizzare questa scelta nella maniera pretesa dal governo spagnolo.

8 — Sentenza 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94, Bautiaa (Racc. pag. I-505).

versamento delle somme per le azioni non liberate interamente in precedenza non sarebbe condizione per la costituzione della società, in quanto la legge spagnola [9], in attuazione dell'art. 9 della direttiva del Consiglio del 13 dicembre 1976, 77/91/CEE [10], permette che le società anonime possano essere costituite anche con il versamento di un quarto del capitale sociale, mentre il capitale deve essere sottoscritto in maniera completa. Tuttavia, lo stesso governo riconosce che se la società è perfettamente costituita con il verificarsi delle condizioni minime previste dalla legge, tra cui appunto la liberazione di almeno un quarto del capitale sociale, permane comunque la necessità di procedere successivamente al conferimento della frazione del capitale che resta da versare. Inoltre, il governo spagnolo contesta che si tratti di formalità a cui la società è sottoposta «in ragione della sua forma giuridica».

23. Invero, la norma di cui alla lett. c) dell'art. 10 è certamente formulata in maniera più generica ed omnicomprensiva di quanto ritenga il governo spagnolo. La norma fa infatti riferimento alle formalità preliminari non già rispetto alla costituzione della società, ma rispetto all'«esercizio di un'attività». L'art. 10 della direttiva vieta dunque ogni imposizione, diversa dall'imposta armonizzata sui conferimenti, che colpisca una formalità essenziale al pieno svolgimento delle attività tipiche di una società di capitali. Poco importa, in questo contesto, che l'imposizione sia cronologicamente legata al momento della costituzione o dell'iscrizione della società, ovvero intervenga successivamente. L'importante è che essa colpisca una formalità indispensabile affinché la società svolga in maniera completa la sua attività.

24. Tuttavia, nella specie — pur ribadendo che l'imposta sugli atti giuridici registrati, se pur formalmente rivolta nei confronti dell'atto notarile, di fatto non fa altro che colpire il conferimento della parte residua del capitale sociale della Solred — non mi sembra che la liberazione totale delle azioni, conseguenza del versamento effettuato, sia da considerare una formalità preliminare all'esercizio dell'attività societaria. L'espressione «esercizio dell'attività», di cui alla lett. c) dell'art. 10 della direttiva, va riferita evidentemente allo svolgimento dell'attività societaria, intesa come perseguimento dell'oggetto sociale. Pertanto, il fatto che la mancata liberazione totale delle azioni non consenta di procedere, ad esempio, ad atti societari tipici, quali i successivi aumenti del capitale sociale, è un elemento che esula dal campo di applicazione della lett. c) dell'art. 10.

25. L'imposta controversa risulta invece sicuramente incompatibile con l'art. 10 da un differente punto di vista. Si ricorderà che le lett. a) e b) della disposizione in parola vietano agli Stati membri di applicare imposte ulteriori rispetto a quella armonizzata sui conferimenti, sia per le «operazioni previste all'art. 4», tra cui la costituzione della società,

9 — Ley de Sociedades Anónimas, texto refundido, art. 12 (BOE, 27 Diciembre, núm. 310).

10 — GU L 26, pag. 1.

sia per i «conferimenti, prestiti o prestazioni effettuati nel quadro delle operazioni previste all'art. 4».

26. Ora, il conferimento della quota di capitale non versata al momento della costituzione non condiziona nella specie il perfezionamento di quest'ultima, in quanto, come si è già evidenziato, la società di capitali è perfettamente costituita con il versamento di (almeno) un quarto del capitale. Escluderei dunque di considerare l'imposta controversa tra le operazioni vietate dalla lett. a) dell'art. 10. Ritengo invece si possa pervenire ad una conclusione diversa rispetto alla lett. b) dello stesso articolo. In effetti, il conferimento del capitale sociale sottoscritto ma non versato in precedenza, quando non rientra nell'operazione «costituzione di società» in senso proprio, può esser fatto rientrare nell'ipotesi di conferimenti effettuati *nel quadro* di tale operazione.

27. Quest'ultima ipotesi si riferisce evidentemente ad un insieme di operazioni che va oltre quelle indispensabili per la costituzione della società. Essa è tale, dunque, da poter comprendere anche attività, come il conferimento successivo di parte del capitale sociale inizialmente sottoscritto, che di certo rientrano «nel quadro» dell'operazione «costituzione della società», in quanto riflettono, completandola, la volontà iniziale dei soci e sono tecnicamente necessarie affinché la società di capitali possa svolgere tutte le sue tipiche operazioni. In altre parole, se il versamento totale del capitale sociale non è condizione *necessaria* per la costituzione della società, ciò non vuole dire che si tratti di un'operazione *estranea* alla costituzione stessa. La liberazione totale delle azioni, conseguenza del versamento dell'intero capitale sociale, è certamente un'attività che rientra nel quadro dell'operazione «costituzione della società».

28. A sostegno di questa interpretazione può essere utilmente richiamato un elemento letterale tratto dall'art. 5 della direttiva. Come si ricorderà, detta norma concerne le modalità di liquidazione dell'imposta. Al n. 1, lett. a), dedicato ai conferimenti effettuati, tra l'altro, per la *costituzione* della società, si precisa che gli Stati membri hanno la facoltà (che il governo spagnolo non ha ritenuto di utilizzare) di riscuotere l'imposta man mano che i conferimenti vengono effettuati. È evidente che la norma intende far rientrare anche i conferimenti eventualmente successivi «nel quadro», appunto, della costituzione della società. È appena il caso di ribadire che non assume alcuna rilevanza il fatto che l'imposta in discussione colpisca l'atto strumentale con cui si formalizza il conferimento e non il conferimento stesso: si è già detto in proposito che la formula di carattere generale contenuta nella frase finale della prima parte dell'art. 10, per cui gli Stati non applicano nessuna altra imposizione «sotto qualsiasi forma», consente di superare ogni dubbio al riguardo.

29. Alla stregua dei rilievi fin qui svolti, ritengo che l'art. 10 della direttiva sia da interpretare nel senso che osta all'imposizione, a titolo di imposta sugli atti giuridici registrati, di una somma pari allo 0,5% del capitale versato successivamente alla costituzione della società, quando un'imposta pari all'1% era già stata versata, a titolo di imposta sui conferimenti, sull'intero valore nominale del capitale sociale, al momento della costituzione.

30. Aggiungo, sebbene l'ordinanza del giudice *a quo* non contenga alcun riferimento al riguardo, che è comunque da escludere la possibilità di giustificare l'imposta controversa alla luce delle esenzioni previste dall'art. 12 della direttiva. Solo la Commissione ha svolto argomentazioni sul punto, escludendo peraltro che l'art. 12 possa venire in rilievo nel presente caso. Basti peraltro rilevare che l'imposta che grava, in maniera percentuale, sul conferimento successivo di parte del capitale è una imposizione di carattere generale che non trova come contropartita un servizio svolto dall'amministrazione [11]. Tale è invece, evidentemente, l'imposta sui bolli percepita nella medesima operazione.

11 — V. la sentenza Ponente Carni (citata alla nota 5), punto 33 ss. Nella sentenza 2 febbraio 1988, causa 36/88, Sparinvest (Racc. pag. 409), la Corte ha concluso che la lista di deroghe al divieto di imposte ulteriori a quella sui conferimenti di cui all'art. 12 della direttiva deve essere considerata come esaustiva.

Il terzo quesito pregiudiziale

31. Con il terzo quesito pregiudiziale il giudice *a quo* prospetta l'eventualità di interpretare il testo della normativa interna controversa in maniera conforme alla direttiva. Nel procedimento dinanzi alla Corte, sia la Commissione che la Solred hanno proposto un'interpretazione degli artt. 1 e 31 della legge spagnola tale da garantirne la compatibilità con il testo della direttiva. La Solred ha aggiunto che in definitiva sarebbe precisamente l'interpretazione delle norme interne fornita dall'amministrazione fiscale spagnola ad essere incompatibile con la direttiva.

32. Tale posizione prende le mosse dal testo dell'art. 31 della legge sulle cessioni patrimoniali e sugli atti giuridici registrati. Si ricorderà che detta norma impone il pagamento dell'imposta sugli atti giuridici registrati soltanto qualora si tratti di atti o contratti che non siano già assoggettati alle imposizioni previste dai nn. 1 e 2 dell'art. 1 della stessa legge, tra cui le operazioni societarie. In definitiva, secondo la legge spagnola non possono essere sottoposti al tributo previsto per gli atti giuridici strumentali tutti gli atti che sono colpiti da imposta in quanto operazioni societarie. Sarebbe dunque la stessa normativa nazionale ad imporre di non cumulare l'imposta dovuta per il conferimento del capitale (a titolo di «operazione societaria») e quella dovuta ai sensi dell'art. 31, n. 2, per la registrazione dell'atto notarile che formalizza il versamento della parte residua del capitale.

La Commissione, sia pure con maggiore cautela, prospetta la stessa conclusione, in quanto osserva che dalla semplice lettura delle due disposizioni può dedursi che i versamenti di capitale sociale della società in costituzione non possono essere oggetto di imposizione fiscale ulteriore rispetto a ciò che si esige a titolo di operazioni di società, nonostante gli apporti ulteriori siano formalizzati con atto notarile.

33. Ritengo non spetti alla Corte pronunziarsi in merito all'interpretazione della normativa nazionale. Come risulta da una giurisprudenza costante, il giudice nazionale ha l'obbligo di interpretare la normativa interna alla luce dello scopo e della lettera della norma comunitaria rilevante [12]. Una volta chiarito il significato dell'art. 10, lett. c), della direttiva e indicato ciò che tale disposizione non consente, spetta al giudice nazionale verificare se la norma interna possa essere interpretata in maniera ad essa conforme ovvero se la prima debba essere disapplicata consentendo alla disposizione comunitaria di esplicare direttamente i suoi effetti nella fattispecie concreta.

34. La giurisdizione nazionale ha infine chiesto alla Corte di fornire «precisazioni» sull'efficacia diretta della direttiva, sulla sua incidenza e sull'eventuale prevalenza rispetto a disposizioni legislative nazionali con essa incompatibili. Ritengo si possa rispondere al quesito con estrema brevità. Le norme della direttiva che impongono obblighi agli Stati membri rivestono efficacia diretta nei rapporti tra privati ed amministrazione [13]. Rispetto all'art. 10, mi sembra che siano senz'altro presenti le condizioni (chiarezza, precisione, carattere incondizionato) cui la Corte subordina la possibilità per i singoli di invocarle direttamente dinanzi ai giudici nazionali. All'obbligo di non applicare imposizioni ulteriori rispetto all'imposta sui conferimenti corrisponde il diritto dell'amministrato di invocare la norma in questione dinanzi al giudice nazionale per opporsi a pretese impositive ad essa contrarie.

35. Per quel che concerne la prevalenza della norma comunitaria rispetto alla legge interna incompatibile, basti ricordare il "classico" passo della sentenza Simmenthal in cui la Corte ha precisato che «il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto comunitario, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante procedimento costituzionale» [14].

12 — Sentenza 13 novembre 1990, causa C-106/89, Marleasing (Racc. pag. I-4135).

13 — Sentenza 28 marzo 1990, causa C-38/88, Siegen (Racc. pag. I-1447).

14 — Sentenza 9 marzo 1978, causa 106/77 (Racc. pag. 629).

Conclusioni

36. Alla luce delle osservazioni che precedono, suggerisco pertanto alla Corte di rispondere nel modo seguente ai quesiti del Tribunal Superior de Justicia di Madrid:

«1. L'art. 10 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, va interpretato nel senso che osta all'applicazione di un'imposta dello 0,5% in occasione del versamento di una parte residua di capitale sociale, qualora sia stata già pagata per intero e nella misura massima consentita dalla direttiva, al momento della costituzione della società, l'imposta sui conferimenti rispetto al totale del capitale sociale.

2. L'art. 10 della direttiva 69/335/CEE è una norma sufficientemente chiara, precisa ed incondizionata per poter essere invocata dai singoli nei confronti dell'amministrazione statale ed applicata dal giudice in luogo di disposizioni nazionali con essa incompatibili».