SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
5 marzo 1998 *

Nel procedimento C-347/96,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Tribunal Superior de Justicia di Madrid nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Solred SA

e

Administración General del Estado,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 4, n. 1, lett. a), 5, n. 1, lett. a), 7 e 10, lett. a), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata con direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori H. Ragnemalm (relatore), presidente di sezione, R. Schintgen, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn e G. Hirsch, giudici,

* Lingua processuale: lo spagnolo.

avvocato generale: G. Tesauro
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Solred SA, dal signor Fernando Lorente Hurtado, del foro di Madrid;

— per il governo spagnolo, dalla signora Paloma Plaza García, abogado del Estado, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Miguel Díaz-Llanos, consigliere giuridico, dalla signora Hélène Michard e dal signor Carlos Gómez de la Cruz, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Solred SA, del governo spagnolo e della Commissione all'udienza del 16 settembre 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 ottobre 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 3 luglio 1996, pervenuta in cancelleria il 21 ottobre seguente, il Tribunal Superior de Justicia di Madrid ha sottoposto a questa Corte, ai sensi

dell'art. 177 del Trattato CE, tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 4, n. 1, lett. a), 5, n. 1, lett. a), 7 e 10, lett. a), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata con direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23; in prosieguo: la «direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la Solred SA (in prosieguo: la «Solred») e l'Administración General del Estado (in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria») in merito al pagamento di un'imposta sull'atto notarile che attesta il conferimento differito di una parte del capitale sociale, già integralmente sottoscritto al momento della costituzione della società.

3 La direttiva è volta, in particolare, ad armonizzare gli elementi che contribuiscono alla fissazione e alla riscossione dell'imposta gravante sui conferimenti di capitali in società nella Comunità, nel contesto dell'eliminazione degli ostacoli fiscali che si frappongono alla libera circolazione dei capitali.

4 L'art. 4, n. 1, della direttiva sottopone all'imposta sui conferimenti, tra altro, «la costituzione di una società di capitali» [lett. a)] e «l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura» [lett. c)].

5 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva, l'imposta sui conferimenti è liquidata, nel caso della costituzione di una società di capitali o dell'aumento del suo capitale sociale, sul valore reale dei beni di qualsiasi natura conferiti o da conferire dai soci, previa deduzione delle obbligazioni assunte e degli oneri sopportati dalla società a causa di ciascun conferimento. Secondo tale disposizione gli Stati membri hanno la facoltà di riscuotere l'imposta soltanto man mano che i conferimenti sono effettuati.

6 L'art. 7, n. 2, della direttiva dispone che gli Stati membri possono esentare dall'imposta sui conferimenti o assoggettare ad un'aliquota non superiore all'1% talune operazioni considerate dalla direttiva.

7 La direttiva prevede inoltre, a tenore del suo ultimo 'considerando', la soppressione di altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti e dell'imposta di bollo sui titoli il cui mantenimento rischierebbe di rimettere in questione le finalità perseguite dalla detta direttiva. Tali imposte indirette, la cui riscossione è vietata, sono elencate in particolare all'art. 10 della direttiva, il quale dispone quanto segue:

«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:

a) per le operazioni previste all'articolo 4;

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

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».

8 La normativa spagnola applicabile nella causa principale figura nel testo codificato della Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (legge relativa all'imposta sulle cessioni patrimoniali e sugli atti giuridici registrati), approvata con regio decreto legislativo 30 dicembre 1980, n. 3050, la cui versione rielaborata, attualmente in vigore, è stata approvata con regio decreto legislativo 24 settembre 1993, n. 1 (*Boletín Oficial del Estado* del 20 ottobre 1993; in prosieguo: la «legge»).

9 L'art. 1 della legge dispone:

«1. L'imposta sulle cessioni patrimoniali e sugli atti giuridici registrati è un'imposta indiretta che, alle condizioni stabilite nelle disposizioni successive, si applica:

1) alle cessioni patrimoniali a titolo oneroso;

2) alle operazioni societarie;

3) agli atti giuridici registrati.

2. In nessun caso un medesimo atto può essere oggetto di un'imposizione in quanto cessione patrimoniale a titolo oneroso ed al contempo in quanto operazione societaria».

10 L'art. 31 della legge, nella voce «Aliquota d'imposta» e sotto il titolo dedicato agli «atti giuridici registrati», che figura nel paragrafo «Atti notarili», dispone quanto segue:

«(...)

2. Qualora le scritture e i documenti notarili abbiano per oggetto una quantità o un bene valutabile, contengano atti o contratti suscettibili di essere iscritti ai registri della proprietà, del commercio e della proprietà industriale senza essere assoggettati all'imposta sulle successioni e sulle donazioni né ai tributi previsti nei paragrafi 1 e 2 dell'art. 1 della presente legge, le prime copie di tali scritture e

documenti danno luogo inoltre al versamento di una tassa pari allo 0,5% per tali atti o contratti. Le copie degli atti di protesto sono assoggettate allo stesso tributo di pari aliquota, per mezzo di effetti bollati».

11 La Solred è stata costituita, con rogito 21 novembre 1990, con un capitale sociale di 300 000 000 di PTA. Per tale data è stata conferita in detta società una somma di 180 000 000 di PTA, cioè il 60% del valore nominale del capitale sociale. Il successivo 28 novembre, la Solred ha versato all'amministrazione finanziaria una somma di 3 000 000 di PTA corrispondente all'1% del valore nominale del capitale sociale.

12 Con rogito 17 gennaio 1991 è stato conferito nella Solred il 40% del capitale che ancora doveva essere versato, cioè 120 000 000 di PTA. Il 7 febbraio 1991 la Solred ha presentato all'amministrazione finanziaria il modulo di liquidazione dell'imposta relativa a questa seconda operazione, facendo osservare che questa non doveva dar luogo alla riscossione di alcun tributo, poiché l'imposta dell'1% sulla totalità del capitale sociale era già stata versata all'atto della costituzione della società.

13 L'amministrazione finanziaria ha invece proceduto alla liquidazione dell'imposta applicando l'aliquota dello 0,5% all'importo di 120 000 000 di PTA. Essa ha infatti ritenuto che l'imposta sull'operazione societaria pagata all'atto della costituzione della società non escludesse l'assoggettamento del documento con il quale si era proceduto al versamento della restante parte del capitale da conferire ad imposta a titolo di «atto giuridico registrato».

14 La Solred ha proposto un reclamo nei confronti di tale provvedimento dinanzi al Tribunal Económico Administrativo Regional di Madrid, che lo ha respinto con decreto 13 dicembre 1993. Contro tale decisione la Solred ha interposto appello

dinanzi al Tribunal Superior de Justicia di Madrid, il quale ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«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), in particolare dei suoi artt. 4, n. 1, lett. a), 5, n. 1, lett. a), 7 e 10, lett. a), escluda che, nel caso in cui la normativa di uno Stato membro istituisca un'imposta alla quale viene assoggettata la costituzione di una società per azioni ad un'aliquota dell'1% che si applica in ogni caso al valore nominale del capitale sociale benché questo non sia stato interamente versato, possa essere successivamente 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) Si chiedono precisazioni sull'effetto diretto della citata direttiva 69/335 (e successive modifiche), con indicazioni circa la sua incidenza ed eventuale preminenza sulle disposizioni di legge nazionali nel caso in cui non sia possibile un'interpretazione di queste ultime che risulti compatibile con tale direttiva».

Sulle prime due questioni

15 Con le due prime questioni, che vanno esaminate congiuntamente, il giudice a quo domanda in sostanza se la direttiva osti alla riscossione di un tributo dello 0,5% sull'atto notarile che attesta il conferimento di una parte del capitale sociale versato

dopo la costituzione di una società di capitali qualora, all'atto della costituzione di tale società, sia stato già percepito un tributo dell'1% sull'intero valore nominale del capitale sociale.

16 Il governo spagnolo ricorda, in primo luogo, che la legge prevede un'imposta indiretta che colpisce sia le cessioni patrimoniali a titolo oneroso, sia le operazioni societarie, sia gli atti giuridici registrati. Qualora un'operazione formalmente certificata con atto notarile sia soggetta a una di queste prime modalità d'imposta, l'atto, in quanto tale, è esente da imposta.

17 Nella specie, l'operazione di costituzione della società era stata assoggettata ad imposta, in quanto operazione societaria, all'aliquota dell'1% del capitale sottoscritto. Successivamente, la decisione di versare il capitale non versato all'atto della costituzione della società, che è un'operazione successiva ed autonoma, è soggetta all'imposta sugli atti giuridici registrati, poiché l'operazione formalmente constatata dall'atto notarile non è assoggettata ad alcun'altra imposta.

18 Il governo spagnolo sottolinea che l'imposta considerata nella causa principale colpisce pertanto l'atto notarile, ma non l'operazione in sé, che non è stata oggetto di alcuna imposizione.

19 Tale governo sostiene quindi che né il versamento del capitale non conferito al momento della costituzione né la sua constatazione formale a mezzo di atto notarile sono una previa condizione per l'esercizio dell'attività della società. Infatti, la società è costituita fin dall'iscrizione dell'atto costitutivo nel registro di commercio e può pertanto agire liberamente.

20 Il governo spagnolo sostiene, infine, che non si tratta di una formalità alla quale sono soggette le società in ragione della loro forma giuridica, ma di una formalità

che si rende necessaria dal momento che non è stato effettuato all'atto della costituzione della società il versamento della totalità del capitale. L'eventuale utilizzo di un secondo versamento dipende pertanto esclusivamente dalla volontà dei soci.

21 Si deve a questo proposito ricordare che l'art. 10 della direttiva, inteso alla luce del suo ultimo 'considerando', vieta segnatamente, al di fuori dell'imposta sui conferimenti, le imposte indirette aventi le stesse caratteristiche di tale imposta sui conferimenti. Si tratta, fra l'altro, dei tributi che, sotto qualsiasi forma, sono dovuti per la costituzione di una società di capitali e l'aumento del suo capitale [art. 10, lett. a)], ovvero per la registrazione o per qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività alla quale una società può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica [art. 10, lett, c)]. Quest'ultimo divieto è giustificato dal fatto che, anche se i tributi di cui trattasi non colpiscono i conferimenti di capitali in quanto tali, essi sono tuttavia riscossi per le formalità connesse alla forma giuridica della società, vale a dire a motivo dello strumento usato per raccogliere capitali, per cui il loro mantenimento rischierebbe di mettere in discussione anche gli scopi perseguiti dalla direttiva (sentenze 11 giugno 1996, causa C-2/94, Denkavit Internationaal e a., Racc. pag. I-2827, punto 23, e 2 dicembre 1997, causa C-188/95, Fantask e a., Racc. pag. I-6783, punto 21).

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

23 Benché l'imposta sugli atti giuridici registrati costituisca un'imposizione generale indiretta, essa colpisce cionondimeno, in circostanze come quelle della specie di cui alla causa principale, gli atti notarili richiesti per far registrare il versamento della

parte di capitale sociale ancora da conferire e, di conseguenza, per la liberazione totale delle azioni. Si tratta pertanto di un tributo percepito in ragione di una formalità essenziale connessa alla forma giuridica delle società.

24 Si deve inoltre constatare che, sebbene né il versamento della parte restante del capitale sociale né la sua attestazione sotto forma di atto notarile costituiscano una formalità preliminare all'esercizio dell'attività delle società di capitali, cionondimeno la registrazione del versamento del capitale sociale ancora dovuto condiziona l'esercizio e la prosecuzione di tale attività.

25 Ne consegue che gli Stati membri, benché abbiano la possibilità, conformemente all'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva, di riscuotere l'imposta sui conferimenti man mano che il capitale viene effettivamente versato, non possono tassare un documento che attesta il versamento ad una società di capitali di una parte del capitale sociale che già è stata assoggettata all'imposta sui conferimenti.

26 Le prime due questioni debbono pertanto essere risolte dichiarando che l'art. 10 della direttiva dev'essere interpretato nel senso che osta alla riscossione di un tributo dello 0,5% sull'atto notarile che attesta il conferimento di una parte del capitale sociale versata dopo la costituzione di una società di capitali qualora, all'atto della costituzione di tale società, sia già stata riscossa, sull'intero valore nominale del capitale sociale, un'imposta dell'1%.

Sulla terza questione

27 Con la terza questione il giudice a quo domanda se le disposizioni della direttiva producano diritti di cui i singoli possono avvalersi dinanzi ai giudici nazionali e se questi ultimi siano tenuti a disapplicare le confliggenti disposizioni di legge nazionali.

28 Secondo una giurisprudenza costante, in tutti i casi in cui talune disposizioni di una direttiva appaiano, sotto il profilo sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia recepito tempestivamente la direttiva nel diritto nazionale, sia che l'abbia recepita in modo inadeguato (v., in particolare, sentenza Fantask e a., già citata, punto 54).

29 Nella fattispecie, è sufficiente rilevare che il divieto sancito dall'art. 10 della direttiva è formulato in modo sufficientemente preciso e incondizionato da poter esser invocato dai singoli davanti ai giudici nazionali contro una disposizione di diritto nazionale in contrasto con la detta direttiva.

30 Si deve infine altresì ricordare che, per giurisprudenza consolidata, qualsiasi giudice nazionale, adito nell'ambito della sua competenza, ha l'obbligo di applicare integralmente il diritto comunitario e di tutelare i diritti che questo attribuisce ai singoli, disapplicando le disposizioni eventualmente confliggenti della legge interna sia anteriore sia successiva alla normativa comunitaria (sentenza 9 marzo 1978, causa 106/77, Simmenthal, Racc. pag. 629, punto 21).

31 Si deve pertanto risolvere la terza questione nel senso che l'art. 10 della direttiva attribuisce diritti ai singoli, che possono avvalersene dinanzi ai giudici nazionali. Questi ultimi sono tenuti a disapplicare le confliggenti disposizioni nazionali.

Sulle spese

32 Le spese sostenute dal governo spagnolo e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Tribunal Superior de Justicia de Madrid con ordinanza 3 luglio 1996, dichiara:

1) **L'art. 10 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, nella versione modificata con direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE, dev'essere interpretato nel senso che esso osta alla riscossione di un tributo dello 0,5% sull'atto notarile che attesta il conferimento di una parte del capitale sociale versata dopo la costituzione di una società di capitali qualora, all'atto della costituzione di tale società, sia già stata riscossa sull'intero valore nominale del capitale sociale un'imposta dell'1%.**

2) **L'art. 10 della direttiva 69/335, come modificata, attribuisce diritti ai singoli, che possono avvalersene dinanzi ai giudici nazionali. Questi ultimi sono tenuti a disapplicare le confliggenti disposizioni nazionali.**

Ragnemalm Schintgen Mancini

Kapteyn Hirsch

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 5 marzo 1998.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

H. Ragnemalm