CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F. G. JACOBS

presentate il 7 marzo 1996 *

1. La presente causa è stata promossa dal College van Beroep voor het Bedrijfsleven dei Paesi Bassi (tribunale amministrativo di secondo grado per l'industria e il commercio) con una domanda di pronuncia pregiudiziale vertente sul se un tributo istituito da una Camera di commercio olandese e gravante sulle imprese ubicate nella zona di sua competenza sia compatibile con la direttiva comunitaria sulle imposte sui conferimenti di capitali, che vieta di applicare tributi diversi dall'imposta sul conferimento di capitale all'atto dell'iscrizione di una società di capitali o di qualsiasi altra formalità da espletarsi prima che la società inizi la sua attività.

2. L'imposta olandese viene applicata ogni anno dalle Camere di commercio alle imprese iscritte nei rispettivi registri di categoria e serve a finanziare le diverse attività delle Camere di commercio. Il termine «impresa» è inteso in senso ampio, nel senso che comprende ogni attività, sia commerciale sia finanziaria. L'imposta è commisurata al capitale gestito dall'impresa, incluse le riserve, gli accantonamenti e i debiti a lungo termine e può giungere a 24 400 HFL.

3. Tutte le società (ad eccezione delle società inoperanti, nelle quali non vi è giro di capitali) per definizione sono titolari di un'impresa soggetta a registrazione e sono debitrici d'imposta. Poiché la legge olandese ha associato il registro delle imprese e quello delle società, non è prescritta la registrazione separata della società, salvoché la sede della società non sia nel territorio di competenza della Camera di commercio in cui è ubicata l'impresa titolare. In quest'ultimo caso si applica una lieve sovrimposta di 61 HFL per la registrazione della società presso la Camera di commercio competente per la località in cui si trova la sede.

4. Le appellanti nella causa principale osservano che, in virtù della direttiva, le Camere di commercio non hanno facoltà di gravarle di imposte come quelle sulle imprese, ma possono riscuotere soltanto i 61 HFL dovuti come rimborso spese per il registro della società.

5. Qualora l'imposta fosse illegittima, sorge l'ulteriore questione se la Camera di commercio possa invocare il termine di 30 giorni posto dalla legge nazionale per impugnare le sue decisioni amministrative, per controbattere domande di rimborso di imposte versate relativamente ad anni precedenti.

* Lingua originale: l'inglese.

Le norme nazionali in questione

6. Secondo la Wet op de Kamers van Koophandel en Fabrieken (legge sulle Camere di commercio) del 1963, detti enti hanno la funzione di tutelare gli interessi commerciali delle imprese ubicate nei territori di loro competenza [1]. Le Camere di commercio offrono vari servizi, tra i quali la costituzione e l'amministrazione di enti a servizio dell'industria e del commercio, la pubblicità, gli aiuti finanziari agli enti che tutelano interessi commerciali, l'autenticazione di firme, l'accettazione di giuramenti e la raccolta di informazioni [2]. Alle Camere di commercio ricorrono vari enti ufficiali per informazioni sull'industria e sul commercio [3].

7. L'art. 1 dello Handelsregisterwet (legge sui registri di commercio) del 1918 prescrive alle Camere di commercio la tenuta di un registro delle imprese ubicate nel territorio di loro competenza. L'art. 1, nn. 1, 2, 3 e 7, della legge, nella versione aggiornata dispone:

«1) È costituito un registro di commercio, nel quale vengono iscritte tutte le imprese che:

a) sono stabilite nei Paesi Bassi o

b) hanno una sede secondaria nei Paesi Bassi (...) o

c) sono rappresentate nei Paesi Bassi da un agente ufficiale.

2) Il registro di commercio è tenuto dalle Camere di commercio, che operano nelle rispettive aree di competenza.

3) Le imprese devono essere registrate presso la Camera di commercio della

1 — V. art. 3 della legge.
2 — V. art. 16 della legge.
3 — V. artt. 17 e 18 della legge.

zona nella quale hanno un loro centro di interessi, principale o secondario.

(...)

7) Inoltre, devono essere iscritte nel registro di commercio tutte le società anonime pubbliche, le società anonime private, le cooperative, le società di mutua assicurazione e i gruppi di interesse economico europeo (...) aventi sede ufficiale nei Paesi Bassi. La registrazione si opera presso la Camera di commercio nella cui zona di competenza è ubicata la sede sociale della società in questione».

8. Nel procedimento di rinvio il giudice nazionale dichiara che l'iscrizione delle imprese nel registro di commercio ha duplice finalità. In primo luogo, adempie l'obbligo di registrazione per le società imposto dalla direttiva nazionale che mette in opera la direttiva del Consiglio 9 marzo 1968, 68/151/CEE [4], il cui art. 3, n. 1, prescrive agli Stati membri di costituire un fascicolo, in un registro centrale, in un registro commerciale o in un registro delle società per le società contemplate da detta direttiva. In secondo luogo, funge da fonte di attendibile informazione sul commercio e come elenco delle imprese per le quali è stata costituita la Camera di commercio e che costituiscono il gruppo che ha affidato alla Camera di commercio la tutela dei suoi interessi.

9. L'art. 9 c) della legge sui registri di commercio vieta la duplice iscrizione di una persona giuridica la cui sede sociale (statutaire zetel) è ubicata nella stessa zona dell'impresa che essa gestisce. La norma recita:

«Se una persona giuridica disciplinata dall'art. 1, n. 7, è proprietaria di un'impresa iscritta presso la Camera di commercio nella cui zona di competenza la persona giuridica ha la sua sede sociale, l'iscrizione di detta impresa alla Camera di commercio si considera l'atto di registrazione di detta persona giuridica».

10. È evidente che il termine «impresa» di cui all'art. 1, n. 1, comprende non solo quelle che svolgono attività commerciale, ma anche le strutture che operano nel settore finanziario (holding e investimenti). Ne consegue che in pratica l'iscrizione a norma dell'art. 1, n. 7, è prescritta solo per le società totalmente inoperanti o le società la cui impresa è

4 — La prima direttiva sul coordinamento delle garanzie che, per salvaguardare gli interessi dei soci e dei terzi, sono richieste dagli Stati membri alle società ai sensi del secondo comma dell'art. 58 del Trattato, nell'intento di rendere equivalente in tutta la Comunità dette garanzie (GU 1968, L 65, pag. 8).

ubicata in una zona diversa da quella della loro sede sociale.

11. L'art. 22 della stessa legge tratta delle imposte di registro. L'art. 22, nn. 1-4, dispone che:

«1) Per l'iscrizione di un'impresa presso la Camera di commercio nella cui zona di competenza l'impresa è ubicata, è dovuta alla Camera di commercio, per ogni anno solare di registrazione dell'impresa, effettiva o prescritta, l'imposta fissata dalla Camera di commercio con ordinanza.

2) La Camera di commercio non ha facoltà, mediante l'ordinanza di cui al n. 1, di fissare per un'impresa un importo superiore a quello stabilito mediante regolamento per quella determinata categoria di imprese.

3) Ai fini enunciati al n. 2 le imprese sono suddivise in categorie in base al capitale gestito al netto delle perdite. In casi particolari, le imprese possono esser suddivise in categorie secondo criteri diversi. Per ogni categoria di imprese è fissata un'aliquota in conformità di quanto disposto al n. 1.

4) Il capitale gestito dalle imprese comprende:

a) riserve e scorte, ad eccezione delle riserve e scorte destinate a far fronte ad impegni o rischi comprovabili all'evidenza, purché il loro ammontare non superi l'entità di detti impegni o rischi;

b) i debiti rimborsabili ad un anno o entro un termine superiore».

12. Norme più particolareggiate sull'iscrizione e sull'imposta di registro sono state adottate con i regi decreti 1° agosto 1956 e 5 dicembre 1968. All'art. 3 dell'ultimo decreto, nella versione modificata, l'imposta varia da 61 HFL per un'impresa della categoria I (con capitale inferiore a 25 000 HFL), a 24 400 HFL per un'impresa della categoria XVI (con capitale pari o superiore a 500 milioni di HFL). Secondo la Wet op de Bedrijfsorganisatie (legge sull'organizzazione del commercio) del 1950, nella versione emendata,

l'imposta di registro è leggermente aumentata da una sovrimposta a favore del Consiglio economico e sociale olandese.

13. L'art. 22, n. 6, della legge sul registro di commercio riguarda l'iscrizione delle persone giuridiche. Esso dispone quanto segue:

«Per l'iscrizione di una persona giuridica, come ricordato all'art. 1, n. 7, è dovuta alla Camera di commercio competente un'imposta fissata mediante provvedimento amministrativo generale per ogni anno solare durante il quale la persona giuridica è stata o doveva esser registrata. Detta disposizione non si applica se l'iscrizione dell'impresa della persona giuridica a norma dell'art. 9 c) vale come iscrizione della persona giuridica».

14. Quindi, come ho già illustrato, una società proprietaria di un'impresa ubicata nella stessa zona in cui si trova la sua sede sociale non deve esser iscritta separatamente dall'impresa di sua proprietà e non deve alcuna sovrimposta. Se la sede sociale di una società e la sua impresa si trovano in zone diverse, è dovuta un'imposta di registro autonoma alla Camera di commercio competente. In virtù dell'art. 8 a) del decreto 5 dicembre 1968, detta imposta è fissata a 61 HFL, pari all'aliquota applicata alle imprese della categoria inferiore (I). Il giudice nazionale ritiene che l'importo di 61 HFL corrisponde al costo di gestione del registro.

15. A norma dell'art. 26 della legge sull'imposta di registro, l'imposta è dovuta dal proprietario dell'impresa o dalla persona giuridica iscritta. In caso di mancato pagamento, la Camera di commercio competente può emettere un'ingiunzione, che ha forza esecutiva in virtù delle norme del codice di procedura civile.

16. L'inosservanza dell'obbligo di registrazione costituisce infrazione penale passibile di pena detentiva o di multa o di entrambe le sanzioni [5].

17. Le decisioni delle Camere di commercio sono impugnabili dinanzi al Tribunale amministrativo per il commercio [6]. Il termine di impugnazione è di 30 giorni dalla data in cui la decisione è comunicata, adottata o spedita [7]. L'impugnazione non è però irricevibile

5 — V. artt. 1, n. 4 e, 2, n. 4, e 6, nn. 1 e 4 e, della legge 22 giugno 1950, che disciplina l'istruttoria, il procedimento e il giudizio in caso di reati economici.

6 — V. art. 31 della legge sulle Camere di commercio.

7 — V. art. 33 della legge del 1954 sulla giurisdizione amministrativa per le organizzazioni commerciali.

se l'interessato dimostra che non gli è imputabile l'inosservanza del termine [8].

Norme comunitarie in materia

18. Con la direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali [9], adottata in virtù degli artt. 99 e 100 del Trattato, il Consiglio ha cercato di armonizzare le imposte riscosse sulla raccolta di capitali da parte delle società di capitali («imposta sulla raccolta di capitali»). In seguito la direttiva è stata modificata più volte [10], tuttavia nessuna di dette modifiche entra in linea di conto per quel che riguarda la fattispecie.

19. L'art. 1 della direttiva recita:

«Gli Stati membri applicano un'imposta sui conferimenti alle società di capitali, armonizzata in conformità delle disposizioni degli articoli da 2 a 9, in appresso denominata "imposta sui conferimenti"».

20. L'art. 3 dispone, per quanto ci interessa:

«1. Sono considerate società di capitali, ai sensi della presente direttiva:

a) le società di diritto (...) olandese, denominate rispettivamente:

— (...) naamloze vennootschap;

— (...) ommanditaire vennootschap op aandelen;

b) qualsiasi società, associazione o persona giuridica, le cui quote sociali rappresentative del capitale o del patrimonio sociale possono essere negoziate in borsa;

c) qualsiasi società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro, i cui membri hanno il diritto di cedere senza autorizzazione

8 — V. art. 33, n. 3, della legge.

9 — GU L 249, pag. 25.

10 — L'ultima modifica è quella della direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23).

preventiva le loro quote sociali a terzi e sono responsabili per i debiti della società, associazione o persona giuridica soltanto nei limiti della loro partecipazione.

2. Per l'applicazione della presente direttiva, è assimilata alle società di capitali ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro. Tuttavia, gli Stati membri possono non considerare queste ultime come tali ai fini dell'applicazione dell'imp osta sui conferimenti».

21. L'art. 4 definisce le varie transazioni che sono soggette, o possono essere assoggettate, all'imposta sui conferimenti. L'elemento comune di dette transazioni è che implicano conferimenti di capitale in varie forme ad una società di capitali o il trasferimento sul territorio di uno Stato dell'effettiva centrale direttiva o della sede sociale di detta società in circostanze nelle quali l'imposta sui conferimenti non è già stata riscossa in un altro Stato membro.

22. L'art. 10 della direttiva stabilisce:

«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) (...)

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».

23. L'art. 11 vieta alcune altre imposte connesse all'aumento del capitale azionario o del capitale obbligazionario.

24. Tuttavia l'art. 12, n. 1, della direttiva aggiunge la seguente specificazione:

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

(...)

e) diritti di carattere remunerativo».

25. Pare che la presente causa sia stata promossa in esito alla sentenza della Corte Ponente Carni [11]. In quell'occasione si era chiesto alla Corte di vagliare la compatibilità con la direttiva 69/335 di un'imposta detta diritto di licenza governativa. Il diritto era dovuto all'atto dell'iscrizione di una società, di un aumento di capitale, di una proroga della durata stabilita, di una modifica delle sue finalità e della fusione di società. L'imposta di registro, per effetto di vari aumenti, ammontava a 15 milioni di LIT per le società per azioni e in accomandita per azioni, a 3,5 milioni di LIT per le società a responsabilità limitata e a 500 000 LIT per le altre società. L'imposta era dovuta all'atto dell'iscrizione e poi annualmente. La questione del giudice nazionale verteva sull'imposta annua.

26. La Corte ha osservato che l'art. 10 comprendeva le imposizioni indirette che avessero le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti. Si applicava quindi ad un'imposta annua, come quella della fattispecie, dovuta all'atto della registrazione delle società di capitali; l'imposta era dovuta anche se il provento dell'onere era destinato a finanziare il servizio addetto alla tenuta del registro. Il tributo era dunque vietato, salvoché costituisse un diritto a carattere remunerativo o consentito ai sensi dell'art. 12, n. 1, della direttiva.

27. La Corte ha dichiarato che l'art. 12, n. 1, autorizzava un onere costituente il corrispettivo di un'operazione imposta dalla legge per uno scopo di interesse generale. Ciò valeva in particolare per un onere riscosso come contropartita per un'operazione quale la registrazione delle società di capitali, prescritta dalla legge nazionale, conformemente al diritto comunitario, nell'interesse tanto dei terzi quanto delle stesse società [12].

28. La Corte ha però osservato che i tributi rientravano nella sfera dell'art. 12 solo se

11 — Sentenza 20 aprile 1993, cause riunite C-71/91 e C-178/91, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (Racc. pag. I-1915).

12 — Punti 37 e 38.

erano calcolati in funzione del servizio prestato, aggiungendo:

«Una remunerazione la cui entità sia priva di qualunque nesso con il costo del servizio concretamente reso ovvero sia calcolata in funzione non del costo dell'operazione di cui essa costituisce il corrispettivo, bensì dell'insieme dei costi di gestione e d'investimento del servizio incaricato della detta operazione dev'essere considerata come un tributo che può solo ricadere sotto il divieto di cui all'art. 10 della direttiva.

In taluni casi, come ad esempio quello dell'iscrizione di una società, può essere difficile determinare il costo dell'operazione. La determinazione del costo non può, in un caso del genere, che essere forfettaria e dev'essere compiuta con criteri di ragionevolezza, prendendo in considerazione segnatamente il numero e la qualifica delle persone addette, il tempo da queste impiegato nonché i diversi costi materiali necessari per il compimento dell'operazione» [13].

29. La Corte ha aggiunto che gli Stati membri potevano applicare imposte diverse per le società per azioni e le società a responsabilità limitata, purché l'ammontare dell'imposta non superasse il costo della registrazione per ciascuna categoria [14].

13 — Punti 42 e 43.

14 — Punto 44.

I fatti e le questioni del giudice nazionale

30. Sorge però il problema dei limiti entro i quali nella fattispecie si possono applicare i principi sanciti nella sentenza Ponente Carni. La causa principale odierna riguarda varie azioni promosse contro ingiunzioni di pagamento dell'imposta di registro emesse dalle Camere di commercio del Midden-Gelderland, l'Aia, Amsterdam e Utrecht, nei confronti della Denkavit Internationaal BV, della Galveston BV, della Heklicht Scheepvaartbelangen BV, della C. Roelevel Beheer BV e di due altre, la R. J. Schippefelt, la Sigarenhandel Ben Sterk e la J. H. van Werkhoven Holding Maarssen BV. La Denkavit impugna l'ingiunzione relativa agli anni 1972-1993 compreso. Le altre società contestano l'ingiunzione relativa al 1992.

31. Le appellanti, tutte classificate nelle categorie fiscali più alte, contestano l'imposta in quanto supera il minimo di 61 HFL, che corrisponde al costo di gestione del registro di commercio. Esse sostengono in sostanza che l'imposta di registro costituisce un tributo vietato dall'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335. Il giudice nazionale ha ritenuto che l'iscrizione delle società a norma dell'art. 1, n. 1, della legge sui registri di commercio costituisce una registrazione ai sensi

dell'art. 3 della direttiva 68/151; nella causa Ponente Carni la Corte ha dichiarato che l'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335 vietava la riscossione di tasse per detta iscrizione. Secondo le appellanti l'imposta di registro non costituisce un tributo di carattere remunerativo consentito dall'art. 12, n. 1, lett. e), di detta direttiva, poiché non copre unicamente le spese di registro, ma finanzia in pratica tutte le attività delle Camere di commercio.

32. A sostegno della pretesa di ottenere il rimborso di quanto versato a questo titolo dal 1972 al 1992, la Denkavit cita la sentenza Emmott [15] per argomentare che le Camere di commercio non hanno la facoltà, se non è stata data corretta applicazione alla direttiva 69/335, di eccepire il termine di 30 giorni prescritto dalla normativa nazionale per impugnare le loro decisioni.

33. Questi argomenti hanno indotto il giudice nazionale a sottoporre alla Corte le seguenti questioni:

«1. a) Se l'art. 10 della direttiva 69/335/CEE vada interpretato nel senso che, oltre ad una tassa per la registrazione delle società, delle associazioni e delle persone giuridiche di cui al predetto articolo, ricade senz'altro sotto il divieto enunciato da tale disposizione anche un contributo quale il contributo annuo — obbligatorio — dovuto per la registrazione di un'impresa presso una Camera di commercio e d'industria e calcolato in base al criterio dell'importanza economica delle diverse imprese, stimata — in primo luogo — alla luce del patrimonio attivo di ciascuna impresa, applicandosi il divieto pure nel caso in cui non sussista alcun legame tra l'obbligo di registrazione dell'impresa e la forma giuridica dei titolari dell'impresa stessa.

b) In caso di soluzione negativa della prima questione:

Se, qualora la registrazione di cui alla questione sub 1. a) rappresenti contestualmente, con riferimento al titolare dell'impresa, l'adempimento della formalità prevista dall'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335/CEE, l'imposta dovuta dal titolare dell'impresa per la registrazione dell'impresa stessa debba considerarsi come un onere ai sensi del predetto articolo, anche nel caso in cui ciò non implichi un aumento dell'imposta menzionata nella questione sub 1. a).

15 — Sentenza 25 luglio 1991, causa C-208/90 (Racc. pag. I-4269).

2) In caso di soluzione affermativa della questione precedente o di una delle questioni precedenti:

Se anche un onere come l'imposta riscossa da una Camera di commercio e d'industria, che, oltre a finanziare le spese che tale ente sostiene per le iscrizioni nei registri da esso tenuti, serve altresì a finanziare i compiti e le attività svolti dal suddetto ente in favore del complesso delle imprese aventi sede nella sua circoscrizione, con una ripartizione dei costi di tali compiti ed attività fra le imprese in base al criterio dell'importanza economica delle diverse imprese, stimata — in primo luogo — alla luce del patrimonio attivo di ciascuna impresa, possa rientrare nella nozione enunciata all'art. 12, lett. e), della direttiva 69/335/CEE di "diritti di carattere remunerativo".

3) Se, qualora si debba constatare l'illegittimità dell'imposta, come si assume nelle questioni precedenti, la scadenza del termine di impugnazione previsto dal diritto interno non possa essere eccepita nei confronti del soggetto dell'ordinamento comunitario che invochi, nell'ambito di una causa pendente dinanzi ad un giudice nazionale, richiamandosi alla direttiva 69/335/CEE, la predetta illegittimità, finché non siano state abrogate le disposizioni di legge nazionali, incompatibili con la predetta direttiva, che costituiscono il fondamento giuridico dell'imposta».

Problema preliminare

34. Prima di occuparmi delle questioni sottoposte dal giudice a quo, vorrei ricordare un problema preliminare, pur se non è stato sollevato nella causa principale. Secondo la giurisprudenza della Corte, una direttiva non posta in atto può imporre obblighi solo allo Stato; una direttiva di per sé non vincola il singolo e in quanto tale non può venirgli opposta [16]. Il tributo ora controverso è imposto dallo Stato membro, ma il suo ammontare è fissato e riscosso dalle Camere di commercio. Sorge quindi il problema del se, indipendentemente dalla loro classificazione nella normativa olandese come enti pubblici o privati, le Camere di commercio debbano considerarsi, sotto il profilo del diritto comunitario, come organo dello Stato nei confronti del quale possono invocarsi le direttive comunitarie. La Corte ha dichiarato che fa comunque parte degli enti ai quali si possono opporre le norme di una direttiva idonea a produrre effetti diretti un organismo che, indipendentemente dalla sua forma giuridica, sia stato incaricato, con un atto della pubblica autorità, di prestare, sotto il controllo di quest'ultima, un servizio di interesse pubblico e che dispone a questo scopo di poteri che eccedono i limiti di quelli risultanti dalle norme che si applicano nei rapporti fra singoli [17]. Le prerogative di una Camera di commercio, come descritte in precedenza, lasciano intendere che le Camere di commercio rispondono a questi criteri. In ogni caso, non sarebbe logico sostenere che, a motivo della struttura giuridica di un ente, il contribuente non può contestare la legittimità di un'imposta solo perché è riscossa dall'ente e non dallo Stato. È vero che, se le domande dei contribuenti nella fattispecie

16 — Sentenza 14 luglio 1994, causa C-91/92, Faccini Dori (Racc. pag. I-3325, punto 20).

17 — Sentenza 12 luglio 1990, causa C-188/89, Foster e a. (Racc. pag. I-3313, punto 20).

dovessero venir accolte, l'onere della restituzione dell'imposta ricadrebbe sulle Camere di commercio e non sullo Stato. A mio avviso, però, ciò dimostra soltanto che il principio secondo il quale una direttiva non posta in atto può imporre obblighi solo allo Stato è un principio che va inteso in senso ampio, se non si vuol giungere a conseguenze arbitrarie.

Questione sub 1)

35. Con la prima questione il giudice nazionale domanda in sostanza se un tributo annuale come quello in questione nella causa principale rientri nella sfera d'applicazione dell'art. 10 della direttiva 69/335. Alla lett. a) si chiede se un'imposta di questo tipo ricada sotto tale disposizione anche ove si applichi alle imprese in generale e non si ricolleghi alla forma giuridica della società. Alla lett. b) si chiede se, qualora l'imposta non rientri automaticamente nella sfera della direttiva, vi rientri comunque in quanto, nell'ipotesi di una società, l'iscrizione dell'impresa vale anche come registrazione della società (anche se la duplice funzione della registrazione non comporta maggiorazione dell'imposta).

36. La Denkavit, la Heklicht e la Schippefelt ritengono che la questione sub 1) vada risolta affermativamente, osservando che la direttiva 69/335 vieta tutti i tributi riscossi a motivo della registrazione, indipendentemente dalla loro base imponibile e dalla loro struttura. Le società di capitali sono automaticamente soggette alla registrazione a norma della legge sul registro di commercio; l'obbligo di registrazione è perciò inseparabilmente connesso alla forma giuridica di una società. È irrilevante il fatto che imprese che non rientrano tra le società di capitali debbano anche venir registrate; il fatto che gli Stati membri conservino facoltà esulanti dalla sfera di una direttiva di armonizzazione non significa che abbiano pure altrettanta libertà d'azione entro la sfera della direttiva.

37. La Denkavit sottolinea che la sua attività si limita a quella di una holding, cioè la gestione e il finanziamento delle società del gruppo. Essa non svolge attività commerciale diretta e ciononostante è soggetta all'obbligo di registrazione. Sostiene che, indipendentemente dall'orientamento sulla registrazione delle società in generale, le holding per definizione devono essere registrate unicamente per la loro forma giuridica, poiché non svolgono attività commerciale. Pur se vi sono norme per evitare la duplice imposizione di gruppi di società, dette norme sono molto limitate e non comprendono ogni ipotesi.

38. Le Camere di commercio osservano che l'imposta è un'imposta diretta annua applicata alle imprese ubicate nei Paesi Bassi ed è sostanzialmente diversa dal tributo sul quale

verteva la causa Ponente Carni, riscosso a motivo dell'iscrizione della società. Nella fattispecie, l'imposta è riscossa sulla gestione di un'impresa nel territorio di competenza di una Camera di commercio. La sua base imponibile è il valore economico dell'impresa, più che il capitale nominale versato dai proprietari dell'impresa. Le Camere di commercio osservano che è importante distinguere l'imposta dal diritto di registro di 61 HFL, che si considera come semplice compenso per le spese di registrazione. Se la registrazione serve tanto per l'impresa quanto per la persona giuridica che la gestisce, il diritto di registro è incluso nell'imposta. Il governo olandese è in linea di massima dello stesso avviso.

39. Il governo greco e la Commissione propongono del pari una soluzione negativa alla questione sub 1). Il governo greco ritiene che il tributo di cui trattasi non sia incompatibile con l'art. 10 della direttiva 69/335 poiché questo vieta solo le imposte indirette, mentre il tributo è un'imposta regionale diretta commisurata alla capacità contributiva dell'impresa. La Commissione ritiene che il tributo non rientri nella sfera dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335 in quanto è superiore al diritto di registro di 61 HFL e si distingue dal tributo sul quale verteva la causa Ponente Carni per motivi analoghi a quelli indicati dalla Camera di commercio. D'altro canto, sottolinea che il giudice nazionale ha buoni motivi per considerare che il diritto di registro di 61 HFL soddisfi alle condizioni di cui all'art. 10, lett. c). Questo onere si ricollega direttamente all'esistenza della società e non ha relazione con le sue attività economiche. Poiché l'inosservanza comporta sanzioni penali, la registrazione può considerarsi una condizione che va soddisfatta prima che una società inizi la sua attività commerciale. Comunque, il fatto che il tributo si può considerare, nella sua accezione astratta, comprendente il diritto di registro, non significa che l'intero tributo rientri nella sfera dell'art. 10. lett. c).

40. Il governo danese ha un atteggiamento leggermente diverso. Sostiene che, dal momento che non vi è nesso tra le condizioni per la registrazione e la forma giuridica del proprietario dell'impresa, la questione sub 1. a) andrebbe risolta negativamente. Se però la registrazione ha pure la funzione di espletare una formalità ai sensi dell'art. 10, lett. c) [ipotesi contemplata nella questione sub 1 b)], il tributo rientra nella sfera di detta disposizione ed è vietato anche se l'espletamento della formalità non implica alcun aumento dell'onere, a meno che il tributo abbia mera indole soltanto retributiva, ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e). Come illustrerò qui appresso, però, il governo danese ha un'ampia visione di quanto è consentito da questa disposizione.

41. Come ho già detto, pare che, a norma della legislazione nazionale in materia, la nozione di impresa abbia un senso ampio, che comprende non solo enti che svolgono attività commerciale, ma anche quelli che fungono da holding e da società d'investi-

mento. Pur se la missione delle Camere di commercio è la promozione degli interessi commerciali nel loro territorio, l'imposta di registro è dunque meno un'imposta sull'attività commerciale che un'imposta sul capitale di cui si servono gli enti commerciali, costituito dalle loro riserve, scorte e debiti a lungo termine. La prima questione del giudice nazionale è se un tributo siffatto rientri di per sé nella sfera dell'art. 10 della direttiva, ai sensi della quale gli Stati membri non applicano «per quanto concerne le società, associazioni o persone giuridiche che perseguono scopi di lucro, nessun'altra imposizione (...) 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».

42. Per risolvere questo punto è necessario prendere in esame finalità e portata della direttiva. L'art. 1 della direttiva istituisce un'imposta armonizzata «sui conferimenti alle società di capitali». La direttiva sopprime inoltre i diritti di bollo sui titoli: v. l'art. 11 nonché il quinto 'considerando' del preambolo. L'idea cui si ispira la direttiva è illustrata al secondo e al sesto 'considerando'. Il secondo 'considerando' recita:

«considerando che le imposte indirette sulla raccolta di capitali, attualmente in vigore negli Stati membri, e cioè l'imposta sui conferimenti di capitali in società e l'imposta di bollo sui titoli, 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».

Il sesto 'considerando' recita:

«considerando che il concetto di un mercato comune avente le caratteristiche di un mercato interno presuppone che l'applicazione ai capitali raccolti nell'ambito di una società dell'imposta sulla raccolta di capitali non possa aver luogo che una sola volta nel mercato comune e che tale imposizione, per non perturbare la circolazione dei capitali, debba essere di pari livello in tutti gli Stati membri».

43. Il divieto di altri tributi sancito dagli artt. 10 e 11 consegue direttamente alla duplice finalità della direttiva di armonizzare l'imposta sull'aumento di capitale e di abolire il diritto di bollo sui titoli. Ciò è evidente per i divieti di cui all'art. 10, lett. a) (transazioni soggette all'imposta sul conferimento di capitale armonizzata a norma dell'art. 4 della direttiva), all'art. 10, lett. b) (imposte sui conferimenti, prestiti o prestazioni di servizi connessi con dette transazioni), e all'art. 11 (imposte sulla creazione, sull'emissione, sull'ammissione in borsa, sulla messa in circolazione e sulla negoziazione di azioni, di quote

sociali o titoli della stessa natura, nonché di certificati di tali titoli, quale che sia il loro emittente). Queste sono le imposte sull'aumento di capitale o trasferimento di titoli che la direttiva doveva armonizzare o abolire.

44. Pur se i tributi rientranti nella sfera dell'art. 10, lett. c), non gravano sui conferimenti di capitale o sul trasferimento di titoli in quanto tali, il loro divieto non è meno determinante per conseguire la finalità della direttiva. Dette imposte si applicano in ragione delle formalità connesse con la forma giuridica della società, cioè del metodo seguito per aumentare il capitale. Esse rientrano perciò in una categoria analoga a quella delle altre imposte vietate. Le norme che armonizzano le leggi fiscali in questo settore sarebbero incomplete senza un divieto del genere, giacché l'esistenza di dette imposte vanificherebbe le finalità della direttiva non meno del persistere di altre imposte sui conferimenti di capitale o sul trasferimento di titoli.

45. È importante notare, comunque, che il contributo dato dalla direttiva al libero movimento dei capitali è relativamente modesto. La direttiva va considerata come un tassello di un mosaico molto più ampio — e lungi dall'essere completo — che armonizza un settore limitato di legislazione fiscale. La direttiva evidentemente non mira ad abolire tutti gli ostacoli fiscali all'integrazione dei mercati dei capitali che scaturiscono dalla disparità tra le imposte sulla ricchezza e sul reddito delle imprese. Per di più, il semplice fatto che un'imposta sia applicata ad una società a motivo della sua forma giuridica non è di per sé sufficiente a farla rientrare nella sfera dei divieti sanciti dall'art. 10. L'orientamento opposto metterebbe a repentaglio la facoltà degli Stati membri di gravare le società di imposte, comprese quelle sul reddito e sugli utili, diverse da quelle applicabili alle imprese non costituite in forma di persona giuridica; questa conclusione mal si concilierebbe con le facoltà che vengono riconosciute agli Stati membri nel campo dell'imposizione diretta e con l'esistenza di altre iniziative comunitarie nell'ambito fiscale inerente alle società [18].

46. I divieti di cui all'art. 10 riguardano più specialmente le imposte sulle transazioni relative ad un aumento di capitale da parte delle società o al trasferimento di titoli o più generalmente ad imposte riscosse per le *formalità prescritte* se una società di capitali è impiegata come mezzo di investimento. Non penso perciò che si estendano ad un tributo come quello in questione nella causa principale, che è un tributo generale applicato agli

18 — Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/434/CEE, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo e agli scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 1), direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 6), proposta di direttiva del Consiglio concernente l'armonizzazione dei sistemi d'imposta sulle società e dei regimi di ritenuta alla fonte sui dividendi (GU 1975, C 253, pag. 2).

enti commerciali in base al loro valore economico, cioè al capitale che essi manovrano. Detto tributo non ha alcun rapporto con la forma giuridica di un'impresa. Tanto meno è applicato per formalità riguardanti la forma giuridica di una società di capitali.

47. Di conseguenza non è pertinente l'argomento della Denkavit secondo il quale le società holding, dal momento che non svolgono attività commerciale, sono registrate e soggette ad imposta per il solo fatto di avere una specifica forma giuridica. Per di più, se non vi è armonizzazione tra le imposte sulla ricchezza delle imprese o sul capitale da esse manovrato, lo Stato membro conserva il diritto di applicare detta imposta sugli enti che esso ritiene di dover gravare, purché l'imposta non sia applicata in maniera da costituire un'illecita restrizione di una delle libertà garantite dal Trattato; nella presente causa non è stato svolto alcun argomento in questo senso. Sempre alle stesse condizioni, è la legge nazionale che deve stabilire i mezzi di ricorso contro la duplice tassazione nei casi in cui ciò appaia equo.

48. Tenuto conto di quanto precede, è evidente che l'imposta applicata dalle Camere di commercio nella fattispecie è chiaramente differenziabile da quella in questione nella causa Ponente Carni. Quest'ultima era un onere annuo applicato specificamente per la registrazione delle società. Rientrava dunque innegabilmente nella sfera dell'imposta sulle società che la direttiva mirava ad armonizzare.

49. Vengo ora alla questione sub 1. b), con la quale si chiede se l'imposta cionostante rientri nella sfera dell'art. 10, lett. c), poiché l'iscrizione di un'impresa nel registro ad hoc tenuto dalle Camere di commercio funge pure da registrazione delle società ai sensi della direttiva 68/151 (anche se la duplice funzione della registrazione non si risolve in un aumento dell'imposta).

50. Il giudice nazionale osserva che l'imposta si può dividere in due parti: un gravame di 61 HFL come contropartita delle spese di registrazione (cioè l'importo che la Camera di commercio richiede ad una società per la sua registrazione se detta società non ha un'impresa ubicata nel territorio di sua competenza) e il resto, che varia a seconda della classe fiscale nella quale l'impresa è inquadrata e che serve a finanziare le varie attività della Camera di commercio.

51. Non mi pare che questa duplice funzione della registrazione cambi la situazione. La normativa ha infatti associato il registro per l'imposta sulle imprese con il registro delle società, evitando così la necessità di riscuotere una duplice imposta di registro dalle società che possiedono un'impresa nel territorio della Camera di commercio. Sarebbe stata assurda la conseguenza di includere nella sfera d'applicazione dell'art. 10, lett. c), un'imposta che altrimenti ne esulerebbe.

52. Ciò vale anche per le società holding. Contrariamente a quanto pensa la Denkavit, la registrazione svolge la sua duplice funzione anche nel caso di siffatte società. Le attività della Denkavit come holding sono considerate come impresa ai sensi della legge sul registro di commercio e ai fini dell'imposta. Come ho già detto, la portata del tributo va definita dalla legge nazionale finché dette imposte non siano armonizzate su scala comunitaria.

55. Su questo argomento sono stati esposti diversi punti di vista. La Denkavit ritiene che solo l'imposta di registro di 61 HFL rientri nell'art. 12, n. 1, lett. e). Il resto del tributo si calcola in funzione della capacità contributiva dell'impresa più che in base al costo di gestione del registro; il gettito del tributo serve a finanziare non solo la gestione del registro, ma tutta l'attività delle Camere di commercio. Le imprese di maggiori dimensioni sono probabilmente quelle che meno necessitano di assistenza da parte delle Camere di commercio. Per di più, le società holding non traggono alcun vantaggio dai servizi offerti. L'orientamento della Denkavit è condiviso dalla Heklicht.

Questione sub 2)

53. Con la seconda questione il giudice nazionale chiede se, in caso di soluzione affermativa alla questione sub 1.a) o b), il termine «diritti di carattere remunerativo» di cui all'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva comprenda un'imposta destinata a finanziare non solo l'iscrizione nel registro di commercio, ma anche le varie mansioni ed attività espletate dalle Camere di commercio nell'interesse delle imprese ubicate nel loro territorio, ripartendo il costo di queste prestazioni tra le imprese in ragione della loro entità economica.

56. Le Camere di commercio e il governo olandese ritengono che dalla sentenza Ponente Carni non si desume che l'unico servizio per il quale si può chiedere una contropartita è la gestione del registro. Nella fattispecie il tributo può considerarsi un compenso per i vari servizi prestati dalla Camera di commercio.

54. Detto punto si prospetta solo se si ritiene, contrariamente alla mia opinione, che una delle due parti della questione sub 1) debba risolversi affermativamente.

57. Questo modo di vedere è condiviso dal governo danese e da quello greco. Il governo danese aggiunge che la sentenza Ponente Carni non impedisce ad uno Stato membro di imporre un gravame che copre non solo le spese dirette della registrazione, ma anche alcune spese indirette come quelle per pratiche amministrative dell'organo legislativo, l'adempimento di altre funzioni nell'interesse dell'impresa come controlli, fornitura di

informazioni, consulenza, esame di reclami e una parte delle spese dell'ente incaricato della registrazione, come costi locativi, stipendi, aggiornamento del personale e trattamento dei dati; queste spese devono comunque essere in relazione ai servizi prestati.

58. La Commissione si limita ad osservare che il contributo base di 61 HFL deve considerarsi rientrare nella sfera dell'art. 12, n. 1, lett. e).

59. Non mi pare che la sentenza Ponente Carni corrobori il punto di vista che il tributo in questione nel presente procedimento costituisca un'imposta versata come corrispettivo ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e). Sta di fatto che la Corte ha dichiarato che detto tributo può essere una remunerazione riscossa come corrispettivo per un'operazione prescritta per legge nel pubblico interesse. La Corte ha pure riconosciuto che la determinazione del costo del servizio in taluni casi poteva operarsi solo su una base forfettaria. Inoltre concordo con l'assunto delle Camere di commercio e del governo danese, secondo i quali l'art. 12, n. 1, lett. e), non riguarda solo i servizi menzionati all'art. 10 della direttiva.

60. Comunque, le considerazioni della Corte nella sentenza Ponente Carni devono venir collocate nel loro specifico contesto. La Corte doveva definire i limiti entro i quali uno Stato membro poteva imporre un onere per un determinato servizio prestato alle società nel pubblico interesse, vale a dire la registrazione. Nella fattispecie, è impossibile identificare precisamente i servizi o vantaggi fruiti dalle singole imprese (oltre a quello della registrazione della società). Per di più, i possibili vantaggi che una società può trarre dalle diverse attività delle Camere di commercio e dai loro servizi non hanno alcun rapporto con l'entità dell'imposta. Per l'importo eccedente il costo della registrazione, il tributo ha dunque più indole di imposta che di corrispettivo versato per determinati servizi [19].

61. Così stando le cose, non ritengo necessario esaminare gli argomenti del governo danese relativi all'entità dei costi di cui si può tener conto nel determinare l'ammontare di un tributo ai fini dell'art. 12, n. 1, lett. e).

Questione sub 3)

62. Con la terza questione il giudice nazionale chiede se un termine imposto dalla legge nazionale per l'esercizio di un'azione in giudizio possa venir invocato se non sono ancora state abrogate le disposizioni nazionali in contrasto con la direttiva 69/335. Il

19 — V. inoltre su questo punto, le mie recenti conclusioni del 15 febbraio nella causa C-191/94, AGF Belgium (Racc. pag. I-1859).

problema si porrebbe solo se la Corte, scostandosi dal mio avviso, ritenesse di dover risolvere affermativamente una delle questioni sub 1.a) o b).

63. La Corte ha costantemente dichiarato in più occasioni, cominciando dalle sentenze Rewe e Comet del 1976 [20], che, se non vi sono norme comunitarie in materia, spetta all'ordinamento giuridico nazionale di ciascuno Stato membro stabilire le modalità della procedura per agire in giudizio per la tutela dei diritti soggettivi derivanti dall'efficacia immediata del diritto comunitario, purché dette condizioni non siano meno favorevoli di quelle stabilite per azioni analoghe previste dall'ordinamento nazionale, né strutturate in modo da rendere virtualmente impossibile o eccessivamente difficoltoso l'esercizio dei diritti conferiti dalle norme comunitarie.

64. Questo principio si applica — e in realtà è stato inizialmente applicato — ai termini stabiliti dalla legge nazionale. Il fatto che uno Stato membro prescriva un termine ragionevole per agire in giudizio avverso un suo atto non può considerarsi renda virtualmente impossibile o eccessivamente difficoltoso il ricorso al diritto comunitario [21]. Detti termini sono la messa in atto del principio della certezza del diritto a tutela tanto dei singoli quanto dell'amministrazione [22]. La necessità di certezza del diritto nelle questioni fiscali è dimostrata con particolare chiarezza nella odierna fattispecie. È evidente che, se le società potessero chiedere il rimborso delle imposte versate nell'ultimo ventennio, ne risentirebbero fortemente le finanze delle Camere di commercio.

65. La nozione di «virtualmente impossibile» o di «eccessivamente difficile» è stata ulteriormente sviluppata dalla Corte nella sua recente sentenza Peterbroeck, che non verteva sui termini di impugnazione, ma su una norma processuale che vietava alle parti di sollevare nuovi punti dinanzi alla Corte d'appello belga trascorsi 60 giorni dalla produzione, da parte dell'amministrazione, dell'atto contestato e vietava alla Corte d'appello di sollevare la questione d'ufficio. La Corte ha dichiarato:

«Alla luce di detti principi, ciascun caso in cui si pone la questione se una norma processuale nazionale renda impossibile o eccessivamente difficile l'applicazione del diritto

20 — V. sentenze 16 dicembre 1976, causa 33/76, Rewe (Racc. pag. 1989, punto 5); 16 dicembre 1976, causa 45/76, Comet (Racc. pag. 2043, punto 13); 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio (Racc. pag. 3595, punto 12); sentenza Emmot (citata alla nota 16), punto 16; 19 novembre 1991, cause riunite C-6/90 e C-9/90, Francovich e a. (Racc. pag. I-5357, punto 43); 27 ottobre 1993, causa C-338/91, Steenhorst-Neerings (Racc. pag. I-5475, punto 15); 6 dicembre 1994, causa C-410/92, Johnson (Racc. pag. I-5483, punto 21); sentenze 14 dicembre 1995, causa C-312/93, Peterbroeck (Racc. pag. I-4599, punto 12), cause riunite C-430/93 e C-431/93, Van Schijndel (Racc. pag. I-4705, punto 17), e 8 febbraio 1996, causa C-212/94, FMC (Racc. pag. I-389, punto 71).

21 — V. sentenze Rewe (punto 5), Comet (punto 17) e San Giorgio (punto 12).

22 — V. sentenza Rewe (punto 5).

comunitario dev'essere esaminato tenendo conto del ruolo di detta norma nell'insieme del procedimento, dello svolgimento e delle peculiarità dello stesso, dinanzi ai vari organi giurisdizionali nazionali. Sotto tale profilo si devono considerare, se necessario, i principi che sono alla base del sistema giurisdizionale nazionale, quali la tutela dei diritti della difesa, il principio della certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento» [23].

66. La Corte ha concluso che, pur se un termine di 60 giorni come questo non era di per sé criticabile, la norma era illegittima, date le seguenti caratteristiche del procedimento in questione: la Corte d'appello era il primo giudice abilitato ad adire in via pregiudiziale la Corte di giustizia; la Corte d'appello non era legittimata a sollevare d'ufficio nel corso dell'udienza la questione della compatibilità della misura impugnata, essendo scaduto il termine di 60 giorni, nessun altro organo giurisdizionale era competente a conoscere di questo problema e la norma che vietava al giudice di sollevare la questione d'ufficio non si giustificava ragionevolmente con principi come l'esigenza della certezza del diritto o del corretto svolgimento della procedura.

67. È alla luce dei principi suesposti che il termine di 30 giorni vigente nel momento che ci interessa ora va considerato. A mio giudizio, detto periodo non dovrebbe ritenersi tale da rendere virtualmente impossibile o eccessivamente difficile l'avvalersi del diritto comunitario. Un elemento essenziale nel presente procedimento è che l'atto impugnato si ripete ogni anno; il giudice nazionale ha osservato che ogni atto è separatamente impugnabile. Un termine relativamente breve per questo tipo di impugnazione non pare di per sé criticabile; può giustificarsi con la preoccupazione di non sconvolgere il bilancio degli enti pubblici con reclami tardivi inerenti a periodi in corso o già terminati. Mi pare logico, nonostante possano verificarsi in seguito fatti rilevanti, come una sentenza in giudizio, che il singolo non era in grado di prevedere.

68. Si può ancora osservare che era lo stesso termine di 30 giorni stabilito dalla legge olandese il punto sul quale verteva la causa Comet [24]. Ribadendo il diritto degli Stati membri di stabilire termini ragionevoli, la Corte non ha voluto dire che detto termine fosse troppo breve. Un siffatto termine in ogni caso non è più restrittivo che il termine di un mese posto dall'art. 33 del Trattato CECA per impugnare le decisioni o raccomandazioni della Commissione.

69. Vorrei però aggiungere che mi sarei pronunciato diversamente ora, se il giudice

23 — Punto 14. V. anche il punto 19 della sentenza Van Schijndel, citata alla nota 20.

24 — Citata alla nota 20.

nazionale avesse ritenuto che la Denkavit, non avendo impugnato un atto iniziale, non avrebbe in seguito più potuto contestare il suo assoggettamento continuato all'imposta in questione. La decorrenza del termine avrebbe allora implicato una decadenza dal diritto di impugnare non solo gli atti relativi a periodi in corso o precedenti, ma anche quelli a venire. È difficile sostenere che un simile risultato si potesse giustificare col principio della certezza del diritto.

70. Pur se costituisce applicazione del principio dell'«eccessivamente difficile», la sentenza Peterbroeck non ha rilevanza immediata nella fattispecie. Nella causa Peterbroeck il giudice nazionale non poteva prendere in considerazione un elemento di diritto comunitario in una causa promossa nei termini prescritti. In questi casi, il principio della certezza del diritto, che è la principale giustificazione dei termini di decadenza, ha minore importanza. L'equilibrio cui si mirava nella causa Peterbroeck era essenzialmente quello tra l'efficacia del diritto comunitario e la preoccupazione di un regolare svolgimento del procedimento di merito; la Corte di giustizia ha evidentemente ritenuto che quest'ultimo interesse non poteva giustificare una misura che impediva al giudice nazionale, ritualmente chiamato a conoscere di una controversia, di sollevare ex officio una questione di diritto comunitario prospettata all'udienza e di adire, se del caso, la Corte di giustizia in via pregiudiziale. Per di più, nella presente fattispecie non vi sono punti particolari che possano accostarsi agli aspetti rilevati nella causa Peterbroeck. Nulla quindi si può desumere dalla causa Peterbroeck per dichiarare che il termine ora in questione non sia ragionevole.

71. Sorge allora il problema se questi principi ormai consolidati siano scalfiti dalla sentenza Emmott [25] alla quale si richiama la Denkavit. Nella sentenza Emmott, vertente sulla direttiva in materia di parità di trattamento [26], l'attrice non poteva fruire di vantaggi equivalenti, come previsto dalla direttiva, fino al 28 gennaio 1988, nonostante questa fosse entrata in vigore dal 23 dicembre 1984. La domanda della signora Emmott per fruire di parità di trattamento dal 23 dicembre 1984 era disattesa dalle autorità irlandesi poiché la richiesta non era stata presentata nel termine trimestrale decorrente dall'accertamento dei motivi di impugnazione, come prescritto dalla legge irlandese. La Corte ha dichiarato:

«Infatti, finché la direttiva non è correttamente trasposta nel diritto nazionale, i singoli non sono stati posti in grado di avere piena conoscenza dei loro diritti. Tale situazione d'incertezza per i singoli sussiste anche dopo una sentenza con la quale la Corte ha dichiarato che lo Stato membro di cui trattasi non ha soddisfatto gli obblighi che ad esso incombono ai sensi della direttiva e anche se la Corte ha riconosciuto che l'una o l'altra delle disposizioni della direttiva è sufficientemente precisa ed incondizionata per essere fatta valere dinanzi ad un giudice nazionale.

25 — Supra, nota 15.

26 — Direttiva del Consiglio 79/7/CEE (GU 1979, L 6, pag. 24).

Solo la corretta trasposizione della direttiva porrà fine a tale stato d'incertezza e solo al momento di tale trasposizione si è creata la certezza giuridica necessaria per pretendere dai singoli che essi facciano valere i loro diritti.

Ne deriva che, fino al momento della trasposizione corretta della direttiva, lo Stato membro inadempiente non può eccepire la tardività di un'azione giudiziaria avviata nei suoi confronti da un singolo al fine della tutela dei diritti che ad esso riconoscono le disposizioni della direttiva e che un termine di ricorso di diritto nazionale può cominciare a decorrere solo da tale momento» [27].

72. I convenuti, i quattro Stati membri che hanno presentato osservazioni e la Commissione sono tutti d'avviso che la sentenza Emmott non apporti alcun lume. La sentenza va vista sullo sfondo specifico dei fatti che ne stanno alla base. Si osserva che la presente causa si differenzia per svariati motivi: diversamente dall'Irlanda, i Paesi Bassi hanno debitamente posto in atto la direttiva; mentre la signora Emmott era stata privata di qualsiasi possibilità reale di far appello alla direttiva per il periodo in questione, gli attori odierni hanno avuto piena facoltà di impugnare in base alla direttiva ciascun atto fiscale emanato; e le parti processuali odierne sono grandi imprese commerciali e non singoli che devono far assegnamento sulle prestazioni in questione.

73. La Corte ha avuto modo di richiamarsi alla sentenza Emmott nelle cause Steenhorst-Neerings [28] e Johnson [29] che riguardavano i termini per richiedere prestazioni arretrate. La Corte ha osservato che il diritto comunitario non escludeva l'invocazione di detti termini anche se la direttiva non era stata posta in atto correttamente nell'ordinamento nazionale. La Corte ha fatto distinzione rispetto alla sentenza Emmott, osservando che l'esito in quell'occasione poteva giustificarsi con «le particolarità della fattispecie». Queste particolarità cui si riferiva la Corte erano le seguenti: la signora Emmott aveva chiesto il versamento delle prestazioni in questione richiamandosi alla sentenza McDermott e Cotter [30]; le autorità amministrative avevano rifiutato di pronunciarsi sulla domanda fino alla sentenza nella causa sulla direttiva pendente dinanzi al giudice nazionale, e dette autorità contavano sulla scadenza del termine nonostante la loro carenza nel porre in atto correttamente la direttiva. Nelle cause Steenhorst-Neering e Johnson, la Corte ha fatto distinzione tra le norme in questione in quella fattispecie singola per il fatto che nessuna delle norme rappresentava un ostacolo all'azione, esse limitavano semplicemente il periodo antecedente la presentazione della domanda riconosciuto valido per ottenere quelle determinate prestazioni.

27 — Punti 21-23.

28 — Supra, nota 20.

29 — Supra, nota 20.

30 — Sentenza 24 marzo 1987, causa 286/85, McDermott e Cotter (Racc. pag. 1453).

74. Dalle sentenze Steenhorst-Neerings e Johnson si può desumere che il semplice fatto che una direttiva non è stata correttamente posta in atto, se non concorrono altre circostanze, non impedisce ad uno stato membro di appellarsi ad un termine; se il ragionamento della Corte nella sentenza Emmott viene inteso in senso assolutamente astratto, può valere anche per i termini riguardanti le domande per prestazioni arretrate. Mi pare che la sentenza Emmott, nonostante il suo tono generico, vada intesa nel senso che fissa il principio che uno Stato membro non può appellarsi ad un termine se detto Stato membro è in torto, sia perché non ha dato attuazione alla direttiva, sia perché impedisce l'esercizio di un'azione in giudizio contro questa carenza, o eventualmente se il ritardo nell'esercizio dell'azione — e quindi l'inosservanza del termine — è in qualche modo imputabile alla condotta delle autorità nazionali. Un altro elemento della sentenza Emmott era che l'attrice era nella posizione precaria di un singolo obbligato a rivolgersi all'assistenza sociale.

75. Vista in questa luce, la sentenza Emmott può considerarsi l'applicazione del consolidato principio secondo il quale l'esercizio dei diritti comunitari non deve venir reso «eccessivamente difficile» o per dirla con l'espressione che ho usato nelle conclusioni Van Schijndel [31] — «indebitamente difficile». Questo modo di vedere si concilia con l'osservazione della Corte nella sentenza Johnson, secondo cui il limite temporale nel caso Emmott «arrivava a privare totalmente la ricorrente nella causa principale della possibilità di far valere il suo diritto alla parità di trattamento in virtù della direttiva» [32], mentre l'applicazione delle norme nelle cause Steenhorst-Neerings e Johnson non rende «impossibile l'esercizio di diritti fondati sulla direttiva» [33]. Si concilia pure con l'orientamento della Corte nella sentenza Peterbroeck, nella quale la Corte, pur considerando di per sé non criticabile un termine di 60 giorni per dedurre mezzi di impugnazione, concludeva che detta norma rendeva indebitamente difficile il ricorso al diritto comunitario, date le particolari caratteristiche del procedimento.

76. La sentenza Emmott può tuttavia considerarsi una nuova applicazione di quel principio, in quanto dimostra che un giudice nazionale può esser costretto a non tener conto di un termine che di per sé non è criticabile se lo richiedono le particolari circostanze del caso di specie. Mi pare che, nell'interesse della certezza del diritto, l'obbligo di non tener conto di un termine dovrebbe limitarsi a situazioni del tutto eccezionali, come quelle della causa Emmott. Non mi pare vi sia alcuna ragione per non tener conto del termine nella causa odierna.

77. Dato quanto precede, non mi pare necessario esaminare ulteriormente la sentenza Emmott, ad esempio sotto gli aspetti proposti in alternativa dal governo olandese e dal

31 — Supra, nota 20.

32 — Punto 26. V. anche sentenza FMC (citata alla nota 20), punto 64.

33 — Punto 35.

governo del Regno Unito. Detti governi propongono che l'applicazione del principio sancito nella sentenza Emmott sia limitata alle azioni miranti ad impugnare gravi e patenti inosservanze del diritto comunitario, osservando che si può stabilire una corrispondenza tra dette ipotesi e i presupposti che fanno scattare la responsabilità degli Stati nei ricorsi per risarcimento.

78. Questo argomento non mi convince. Indubbiamente vi è una certa logica, in quanto uno Stato membro può ritenersi privato del diritto di appellarsi ad un termine nell'interesse della certezza del diritto se ha commesso un'inosservanza grave e manifesta nel contempo. Tuttavia, contrariamente a quanto pensano i governi dei Paesi Bassi e del Regno Unito, non mi pare sia il caso di stabilire una corrispondenza tra i presupposti per la responsabilità di uno Stato e quelli per la disapplicazione di un termine in caso di normali ricorsi amministrativi. Sotto l'angolo della garanzia di un'efficace tutela giuridica, sarebbe paradossale che in un procedimento amministrativo uno Stato membro potesse trincerarsi dietro un termine piuttosto breve se l'inosservanza in questione fosse dubbia, mentre non potrebbe farlo se l'inosservanza è patente e può facilmente venir individuata da un contribuente solerte. Il presupposto della patente inosservanza per far sorgere la responsabilità dello Stato a risarcire non implica un simile paradosso. I presupposti speciali della responsabilità dello Stato sono connessi all'eccezionalità del mezzo d'impugnazione, che va oltre i normali mezzi della giustizia amministrativa in quanto prevede un risarcimento per perdite o danni conseguenti ad una flagrante negligenza legislativa o amministrativa. Il parallelismo posto sul tappeto non tiene conto di quest'indole eccezionale e complementare.

79. Questo modo di vedere provocherebbe inoltre naturale incertezza. Nella causa Emmott può aver fatto difetto assoluto l'applicazione della direttiva, ma mi pare arbitrario restringere la nozione di grave e patente inosservanza ad ipotesi nelle quali uno Stato membro è stato totalmente inattivo quanto all'applicazione di una direttiva. L'inosservanza potrebbe essere altrettanto grave o patente se uno Stato membro ponesse in atto solo parzialmente una direttiva o si discostasse chiaramente da quanto essa dispone; né mi pare vi siano ragioni imprescindibili per far distinzione tra inosservanza di una direttiva e contravvenzione ad altre norme del diritto comunitario. Il risultato sarebbe sempre un ricorso promosso da singoli avverso atti emanati da tempo, il che esporrebbe gli Stati membri al rischio di dover rispondere della loro condotta retroattivamente e in modo sostanziale — se non illimitato. Ciò stride con la certezza del diritto, elemento fondamentale in caso di impugnazione di atti amministrativi ordinari, che vengono adottati in occasione delle svariate transazioni quotidiane tra enti pubblici e singoli.

80. Come ho già osservato, un giusto equilibrio tra la tutela dei diritti in virtù del diritto comunitario e la certezza del diritto per le pubbliche autorità può ottenersi osservando i principi già elaborati dalla Corte di giustizia. Non ravviso alcuna incompatibilità tra questi

principi e la conseguente azione di risarcimento nei confronti dello Stato. Quest'ultima mi pare debba essere di natura eccezionale e complementare ed in particolare non dovrebbe prestarsi ad aggirare i termini di impugnazione di altri atti amministrativi.

81. Se si dovesse risolvere la terza questione, la soluzione dovrebbe essere dunque che un termine come quello ora in esame può venir invocato anche se le norme nazionali illegittime sulle quali si fonda il tributo controverso non sono state abrogate.

Conclusione

82. Penso dunque che le questioni sottoposte alla Corte dal College van Beroep voor het Bedrijfsleven dovrebbero risolversi come segue:

«L'art. 10 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, va inteso nel senso che un onere come quello imposto annualmente dalle Camere di commercio olandesi alle imprese per ottenere la loro iscrizione nei registri di commercio, basato sul capitale gestito dall'impresa, non ricade sotto il divieto sancito da detto articolo. Ciò vale anche se detta iscrizione serve del pari, senza alcun aumento di imposta, come registrazione prescritta prima che un'impresa inizi la sua attività ai sensi dell'art. 10, lett. c), della direttiva».