SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

1º luglio 2010 *

Nel procedimento C-35/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Corte suprema di cassazione con decisione 3 dicembre 2008, pervenuta in cancelleria il 28 gennaio 2009, nella causa

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

contro

Paolo Speranza,

* Lingua processuale: l'italiano.

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J.N. Cunha Rodrigues, presidente di sezione, dalla sig.ra P. Lindh, dai sigg. A. Rosas, U. Lõhmus e A. Arabadjiev (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák
cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 28 gennaio 2010,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. Speranza, dagli avv.ti W. Viscardini e G. Doná;

— per il governo italiano, dalla sig.ra I. Bruni, in qualità di agente, assistita dai sigg. P. Gentili e D. Del Gaizo, avvocati dello Stato;

— per la Commissione europea, dal sig. A. Aresu e dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 marzo 2010,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 4, n. 1, lett. c), 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 dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23; in prosieguo: la «direttiva 69/335»), nonché del principio di proporzionalità.

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia fra il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, da un lato, e il sig. Speranza, notaio a Padova, dall'altro, relativamente ad un avviso di liquidazione emesso dall'Ufficio del Registro di Padova, organo periferico dell'Agenzia delle Entrate, e relativo all'obbligo solidale della LEJA Srl (in prosieguo: la «LEJA»), società con sede in Padova, e del notaio Speranza in seguito alla registrazione di una delibera della citata società che prevedeva un aumento di capitale.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3 L'art. 1 della direttiva 69/335 enuncia che 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».

4 Ai sensi dell'art. 3, n. 1, lett. a), di tale direttiva, sono considerate società di capitali, fra le altre, le società di diritto italiano denominate «società per azioni» e «società a responsabilità limitata».

5 L'art. 4, n. 1, lett. c), della citata direttiva dispone che è sottoposto «all'imposta sui conferimenti (…) l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura».

6 A norma dell'art. 5, n. 1, lett. a), della medesima direttiva, la liquidazione dell'imposta sui conferimenti viene effettuata «nel caso (…) dell'aumento del (...) capitale sociale [di una società di capitali] 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; gli Stati membri hanno la facoltà di riscuotere l'imposta soltanto man mano che i conferimenti sono effettuati».

7 Conformemente all'art. 7 della direttiva 69/335, le operazioni imponibili sono assoggettate ad un'aliquota massima che, all'epoca dei fatti della causa principale, non poteva essere superiore all'1%, salve le esenzioni previste da tale direttiva.

La normativa nazionale

8 Dall'art. 1 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato dal decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Supplemento ordinario alla GURI n. 99 del 30 aprile 1986), nella versione vigente all'epoca dei fatti della causa principale (in prosieguo: il «Testo unico»), risulta che un'«imposta di registro si applica (…) agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione».

9 Ai sensi degli artt. 2 e 27, n. 5, del Testo unico, nonché dell'art. 4, lett. a), punto 5, della Tariffa I allegata allo stesso, gli atti di aumento di capitale sono soggetti alla registrazione, in seguito ad un'omologazione, e ad un'imposta pari all'1% dell'aumento deliberato.

10 Il giudice del rinvio precisa che, essendo l'imposta di registro una tipica imposta d'atto, è irrilevante, ai fini del rapporto tributario, che il conferimento sia o meno avvenuto.

11 Ai sensi dell'art. 38 del Testo unico, la nullità o l'annullabilità dell'atto non dispensano dall'obbligo di pagare l'imposta e quest'ultima, una volta versata, può essere restituita

solo a seguito del passaggio in giudicato della sentenza civile che dichiara la nullità o annulli l'atto, per causa non imputabile alle parti. Pertanto, è esclusa la possibilità per il giudice tributario di dichiarare incidentalmente la nullità dell'atto, così come previsto in via generale, per quanto riguarda questa giurisdizione, dall'art. 2, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (Supplemento ordinario alla GURI n. 9 del 13 gennaio 1993).

12 Conformemente all'art. 57, nn. 1 e 2, del Testo unico, oltre alla società beneficiaria dell'aumento di capitale, è solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta il pubblico ufficiale che ha redatto l'atto.

13 Secondo la Corte suprema di cassazione, dall'art. 27 della legge 16 febbraio 1913, n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili (*Gazzetta Ufficiale* n. 55 del 7 marzo 1913), risulta che il notaio è obbligato a prestare il suo ministero quando ne sia richiesto.

14 L'art. 28 della citata legge autorizza il notaio a rifiutare di redigere qualsiasi atto che gli venga richiesto «se le parti non depositino presso di lui l'importo delle tasse, degli onorari e delle spese dell'atto».

Causa principale e questioni pregiudiziali

15 Il 30 luglio 1993 l'assemblea dei soci della LEJA ha deliberato di trasformare la menzionata società in SpA, con contestuale aumento del capitale sociale della stessa da ITL 20 000 000, pari a circa EUR 10 329, a ITL 58 400 000 000, pari a circa EUR 30 161 083.

16 Il verbale di tale assemblea veniva ricevuto dal sig. Speranza, nella sua qualità di notaio. Detto verbale precisava che uno dei soci della LEJA, la Tecnoitalia Srl, aveva sottoscritto l'intero aumento di capitale deliberato mediante conferimento di 6 244 azioni della Lama dd, società iscritta nel registro del Tribunale di Capodistria (Slovenia). Un professionista nominato dal Tribunale di Padova stimava il valore di tali azioni in ITL 58 380 000 000, pari a circa EUR 30 150 754.

17 Intervenuta l'omologazione della delibera da parte della Corte di appello di Venezia, l'atto di aumento di capitale è stato tassato con l'aliquota proporzionale prevista dalla normativa nazionale interessata e l'Ufficio del Registro di Padova ha notificato un avviso di liquidazione della somma di ITL 578 102 000, pari circa a EUR 298 565, alla LEJA nonché al sig. Speranza, nella sua qualità di notaio.

18 Quest'ultimo impugnava, senza successo, il citato avviso di liquidazione dinanzi al giudice tributario competente in primo grado. La sentenza emessa da tale giudice è stata riformata in appello.

19 Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate hanno proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza d'appello, facendo valere la violazione e l'errata applicazione di numerose disposizioni del Testo unico.

20 Il notaio Speranza adduce che l'aumento di capitale in discussione nella causa principale non è mai avvenuto, in quanto la Tecnoitalia Srl non aveva mai potuto conferire le azioni della Lama dd, il che, peraltro, ha comportato l'insolvibilità della LEJA. Egli afferma, inoltre, che la normativa nazionale sarebbe in contrasto con la direttiva 69/335, poiché essa prevede, da un lato, la possibilità, contemplata dalla normativa in materia d'imposte di registro, di sottoporre a tassazione un atto di aumento di capitale pur in difetto di effettivo conferimento e, dall'altro, l'obbligazione solidale del notaio rogante.

21 La Corte suprema di cassazione valuta che, in base alla normativa nazionale, il ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate dovrebbe essere accolto.

22 Considerando, da un lato, che l'imposta di registro in parola della causa principale deve essere qualificata come «imposta sui conferimenti» ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335 e, dall'altro, che l'art. 4, lett. a), n. 5), della Tariffa I, allegata al Testo unico, letto in combinato disposto con l'art. 38 di quest'ultimo, prevede l'assoggettamento all'imposta della semplice delibera di aumento del capitale, a prescindere dalla sua esecuzione e validità, la Corte suprema di cassazione dubita della compatibilità della normativa nazionale con l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335.

23 Analoghi dubbi nutre, inoltre, rispetto alla compatibilità dell'art. 57 del Testo unico, laddove questo prevede che sia solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta anche il notaio che ha redatto l'atto.

24 Il giudice del rinvio osserva altresì che, qualora si reputasse che la responsabilità solidale del notaio sia da ritenere compatibile con la direttiva 69/335, i mezzi di difesa a sua disposizione, in quanto soggetto estraneo alla causa tra la società interessata e l'amministrazione tributaria, potrebbero essere insufficienti.

25 È in tale contesto che la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva [69/335], secondo cui è sottoposto all'imposta sui conferimenti l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura, debba essere interpretato nel senso che va assoggettato ad imposta l'effettivo conferimento e non la mera delibera di aumento di capitale rimasta sostanzialmente inseguita;

2) se l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva [69/335] debba essere interpretato nel senso che l'imposta deve gravare esclusivamente sulla società conferitaria e non anche sul pubblico ufficiale che redige o riceve l'atto;

3) se in ogni caso siano conformi al principio di proporzionalità i mezzi di difesa offerti dalla normativa italiana al pubblico ufficiale, tenuto conto che l'art. 38 del [Testo unico] dispone l'irrilevanza della nullità o annullabilità della delibera di aumento di capitale e consente di ottenere il rimborso dell'imposta pagata solo a seguito di sentenza civile di nullità o annullamento passata in giudicato».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità della terza questione

26 Il governo italiano dubita che la Corte sia competente a fornire una soluzione alla terza questione, relativa al rispetto del principio di proporzionalità.

27 A parere del menzionato governo, dal momento che si tratta di un principio generale derivante dal Trattato CE, si potrebbe chiedere alla Corte di interpretarne la portata soltanto in relazione a situazioni di rilievo intracomunitario. Orbene, la situazione di fatto di cui alla causa principale corrisponderebbe ad una situazione di mero carattere interno. Di conseguenza, il principio di proporzionalità non potrebbe ostare all'applicazione delle norme nazionali in discussione nella causa principale e la Corte non sarebbe competente a pronunciarsi nel merito.

28 È sufficiente rammentare, a tal riguardo, che, come risulta da costante giurisprudenza, le esigenze inerenti alla tutela dei principi generali riconosciuti nell'ordinamento giuridico dell'Unione vincolano parimenti gli Stati membri quando danno esecuzione alle discipline dell'Unione, ed essi sono, pertanto, tenuti, quanto più possibile, ad applicare tali discipline nel rispetto di dette esigenze (sentenza 27 giugno 2006, causa C-540/03, Parlamento/Consiglio, Racc. pag. I-5769, punto 105 e giurisprudenza ivi citata).

29 Nella fattispecie il giudice del rinvio richiama il principio di proporzionalità in relazione alle conseguenze derivanti dall'applicazione dell'art. 38 del Testo unico alle circostanze della causa principale. Orbene, risulta manifestamente che il citato Testo unico, segnatamente i suoi artt. 1, 2, 10, 13, 14, 27, 38 e 57, è diretto a trasporre la direttiva 69/335 nell'ordinamento italiano.

30 Pertanto, poiché il giudice a quo ha fatto riferimento al principio di proporzionalità nel contesto dell'attuazione da parte della Repubblica italiana della direttiva 69/335, la terza questione è ricevibile.

Sulla prima e sulla terza questione

31 Con la prima e la terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335 osti ad una normativa nazionale che sottopone all'imposta sui conferimenti la registrazione dell'atto di aumento del capitale sociale di una società e se il principio di proporzionalità osti ad una normativa nazionale che restringe, dinanzi ai giudici tributari, i mezzi di prova della mancanza di effettivo conferimento corrispondente a detto aumento alla produzione di una sentenza civile, passata in giudicato e che dichiara la nullità o annulla l'atto di registrazione, cosicché l'imposta sui conferimenti deve, in ogni caso, essere versata e il suo rimborso può avere luogo unicamente a fronte della produzione di tale sentenza.

32 La Corte ha già dichiarato che il fatto generatore dell'imposta sui conferimenti risiede nel conferimento stesso dei beni che aumentano il capitale sociale di una società e non in una qualsiasi altra operazione o formalità (sentenza 30 marzo 2006, causa C-46/04, Aro Tubi Trafilerie, Racc. pag. I-3009, punto 27).

33 Tuttavia, la Corte ha altresì osservato che gli artt. 4, n. 1, lett. c), e 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 non precisano in quale momento intervenga il fatto generatore dell'imposta sui conferimenti (sentenza 17 ottobre 2002, causa C-339/99, ESTAG, Racc. pag. I-8837, punto 49).

34 Poiché, infatti, l'art. 5, n. 1, lett. a), della citata direttiva consente la liquidazione dell'imposta sui conferimenti dei beni conferiti o da conferire dai soci man mano che i conferimenti sono effettuati, gli Stati membri possono richiedere il pagamento dell'imposta di cui trattasi sia successivamente al conferimento effettivo dei beni, sia simultaneamente a quest'ultimo, o persino prima del conferimento in parola, purché quest'ultimo abbia carattere certo (v., in tal senso, sentenza ESTAG, cit., punto 50).

35 Pertanto, l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335 non osta alla circostanza che uno Stato membro designi la registrazione dell'atto di aumento del capitale di una società come l'elemento che precisa il momento in cui interviene il fatto generatore dell'imposta sui conferimenti, purché sia mantenuta la connessione fra la riscossione dell'imposta menzionata e il conferimento effettivo dei beni alla società beneficiaria (v., in tal senso, sentenza ESTAG, cit., punti 49 e 50).

36 Se, infatti, al momento del rogito dell'atto di cui trattasi, il conferimento effettivo dei beni non è ancora stato operato e se non è certo che detto conferimento avverrà, lo Stato membro interessato non potrà richiedere il pagamento dell'imposta sui conferimenti fintantoché il conferimento in parola non rivesta carattere certo (v., in tal senso, sentenza ESTAG, cit., punti 50 e 51).

37 Nel caso di specie, dal fascicolo consegnato alla Corte risulta che, alla registrazione dell'atto di aumento del capitale della LEJA, la prova documentale prodotta a sostegno della domanda di registrazione indicava che il conferimento dei beni era già stato effettuato o, quantomeno, era certo.

38 Dal medesimo fascicolo, tuttavia, emerge anche che, successivamente, e prima che avvenisse il versamento dell'imposta di cui trattasi, è risultato che, in virtù di una frode, il conferimento effettivo dei beni non aveva in realtà avuto luogo in occasione della registrazione in parola e che era certo che non sarebbe stato effettuato. Di conseguenza, in siffatte circostanze, e tenuto conto delle considerazioni esposte ai punti 32, 34 e 36 della presente sentenza, il pagamento dell'imposta sui conferimenti non poteva essere richiesto.

39 Orbene, il giudice del rinvio precisa che, conformemente all'art. 38 del Testo unico, dal momento in cui è redatto l'atto con cui il conferimento è registrato, il pagamento dell'imposta sui conferimenti deve, in ogni caso, essere effettuato e il rimborso di quest'ultimo può ottenersi unicamente presentando ai giudici tributari la sentenza civile, passata in giudicato, che dichiara la nullità o annulla l'atto in parola.

40 Alla luce delle considerazioni esposte ai punti 32, 34 e 36 della presente sentenza e, in particolare, della circostanza che il pagamento dell'imposta sui conferimenti può essere richiesto solamente quando il conferimento successivo dei beni abbia un carattere certo, gli artt. 4, n. 1, lett. c), e 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale come quella in discussione.

41 In proposito, benché il governo italiano faccia giustamente valere che la direttiva 69/335 non riguarda affatto l'organizzazione, da parte degli Stati membri, né dei poteri dei loro giudici tributari né della procedura applicabile ai ricorsi introdotti davanti agli stessi, resta comunque il fatto che, secondo una giurisprudenza costante, una modalità procedurale prevista da un ordinamento giuridico interno di uno Stato membro non deve rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (v., in particolare, sentenza 15 aprile 2010, causa C-542/08, Barth, Racc. pag. I-3189, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).

42 Infatti, l'esigenza di effettività esprime l'obbligo generale per gli Stati membri di garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza del diritto dell'Unione. Essa vale sia sul piano della designazione dei giudici competenti a conoscere delle azioni fondate su tale diritto, sia per quanto riguarda la definizione delle modalità procedurali (v., in tal senso, sentenza 18 marzo 2010, cause riunite da C-317/08 a C-320/08, Alassini e a., Racc. pag. I-2213, punto 49 e giurisprudenza ivi citata).

43 La Corte ha precisato che ciascun caso in cui si pone la questione se una norma procedurale nazionale renda impossibile o eccessivamente difficile l'applicazione del diritto dell'Unione 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 (sentenza 6 ottobre 2009, causa C-40/08, Asturcom Telecomunicaciones, Racc. pag. I-9579, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

44 Nella fattispecie, il giudice del rinvio ha osservato che, conformemente all'art. 2, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, i giudici tributari dispongono, in via generale, del potere di dichiarare incidentalmente la nullità degli atti. Risulta che a tale dichiarazione consegue la possibilità per i soggetti passivi di sottrarsi al pagamento di un'imposta, poiché quest'ultima non è più dovuta.

45 Tuttavia, per quanto riguarda l'imposta sui conferimenti, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che è esclusa la possibilità per il giudice tributario di dichiarare incidentalmente la nullità dell'atto, in quanto la nullità o l'annullabilità dell'atto per il quale il conferimento è registrato non dispensano il soggetto passivo, ai sensi dell'art. 38 del Testo unico, dall'obbligo di pagare l'imposta.

46 Pertanto, in una fattispecie come quella della causa principale, un ricorso dinanzi ai giudici tributari italiani diretto ad opporsi alla riscossione di un'imposta sui conferimenti che, conformemente alla direttiva 69/335, non può essere richiesta, è privato, contrariamente a quanto asserito dal governo italiano, di qualsivoglia effetto utile, mentre, in forza del contesto procedurale generale indicato dal giudice del rinvio, ricorsi simili avverso altre imposte sono tali da liberare un soggetto onerato dall'obbligo di versare un'imposta non dovuta.

47 Occorre quindi considerare, come correttamente fanno valere il notaio Speranza e la Commissione europea, che una normativa nazionale che restringe, dinanzi ai giudici tributari, i mezzi di prova della mancanza dell'effettivo conferimento per l'aumento di capitale deliberato da una società alla presentazione di una sentenza civile, passata in giudicato e che dichiara la nullità o annulla l'atto di registrazione, cosicché l'imposta sui conferimenti deve, in ogni caso, essere versata e il suo rimborso può avere luogo unicamente a fronte della produzione di tale sentenza civile, rende praticamente impossibile o, quantomeno, eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti attribuiti dalla direttiva 69/335.

48 Alla luce di quanto precede, e senza che risulti necessario fornire un'interpretazione del principio di proporzionalità, occorre risolvere la prima e la terza questione dichiarando che gli artt. 4, n. 1, lett. c), e 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 devono essere interpretati nel senso che non ostano a che uno Stato membro designi la registrazione dell'atto di aumento del capitale di una società come l'elemento che precisa il momento in cui interviene il fatto generatore dell'imposta sui conferimenti, purché sia mantenuta la connessione fra la riscossione dell'imposta menzionata e il conferimento effettivo dei beni alla società beneficiaria. Se, al momento del rogito dell'atto di cui trattasi, il conferimento effettivo dei beni non è ancora stato operato e se non è certo che detto conferimento avverrà, lo Stato membro interessato non potrà richiedere il pagamento dell'imposta sui conferimenti fintantoché il conferimento in parola non rivesta carattere certo. Il principio di effettività deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale che restringe, dinanzi ai giudici tributari, i mezzi di prova della mancanza dell'effettivo conferimento per l'aumento di capitale deliberato da una società alla presentazione di una sentenza civile, passata in giudicato e che dichiara la nullità o annulla l'atto di registrazione, cosicché l'imposta sui conferimenti

deve, in ogni caso, essere versata e il suo rimborso può avere luogo unicamente a fronte della produzione di tale sentenza civile.

Sulla seconda questione

49 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335 osti a che l'imposta sui conferimenti sia dovuta, oltre che dalla società conferitaria, dal pubblico ufficiale che ha redatto o ricevuto l'atto di aumento di capitale sociale.

50 Risulta dalla giurisprudenza che, in base alla ratio e al sistema della direttiva 69/335, l'imposta sui conferimenti è riscossa in capo alla società di capitali destinataria del conferimento di cui trattasi. Essa è normalmente individuata nella società a cui sono materialmente trasmessi i beni o i servizi in questione. Solo eccezionalmente può essere altrimenti e occorre individuare la «vera beneficiaria» dei beni o dei servizi in questione (sentenza 12 gennaio 2006, causa C-494/03, Senior Engineering Investments, Racc. pag. I-525, punto 25).

51 Peraltro, dalla ratio e dal sistema menzionati emerge parimenti che gli Stati membri non possono dispensare la società beneficiaria di un aumento di capitale dall'imposta sui conferimenti al di fuori di quanto previsto agli artt. 6-9 e 11 della direttiva in parola.

52 Ciò nondimeno, come rilevato dall'avvocata generale ai paragrafi 38, 39 e 47 delle sue conclusioni, la direttiva 69/335 non si propone di armonizzare le modalità di riscossione dell'imposta sui conferimenti, le quali mirano a garantire l'esecuzione dell'obbligazione tributaria del soggetto passivo, così come a semplificare la riscossione dell'imposta di cui trattasi.

53 Occorre considerare che la responsabilità solidale del pubblico ufficiale che ha redatto o ricevuto l'atto di aumento di capitale sociale di una società costituisce sia una garanzia dell'adempimento dell'obbligazione tributaria della società beneficiaria dell'aumento in parola, sia una misura volta a semplificare la riscossione dell'imposta sui conferimenti.

54 Da ciò discende che la direttiva 69/335 non osta, in via di principio, a che uno Stato membro preveda una responsabilità del pubblico ufficiale che ha redatto o ricevuto l'atto di aumento del capitale.

55 Tuttavia, come risulta dai punti 50 e 51 della presente sentenza, l'imposta sui conferimenti è riscossa in capo alla società di capitali destinataria del conferimento di cui trattasi, non potendo gli Stati membri esentare la società beneficiaria di un aumento di capitale dall'imposta sui conferimenti al di fuori delle specifiche fattispecie ex artt. 6-9 e 11 della direttiva in parola.

56 Imporre al pubblico ufficiale l'obbligazione solidale del versamento dell'imposta sui conferimenti andrebbe al di là di quanto necessario al fine di soddisfare gli obiettivi indicati ai punti 53 e 54 della presente sentenza se detto pubblico ufficiale non disponesse del diritto di esercitare un'azione di regresso nei confronti della società beneficiaria del conferimento.

57 Nella fattispecie, dal fascicolo risulta, da un lato, che l'art. 28 della legge 16 febbraio 1913, n. 89, autorizza il notaio a rifiutare di redigere qualsiasi atto che gli venga

richiesto se le parti non depositino presso di lui l'importo delle tasse, degli onorari e delle spese dell'atto e, dall'altro, che il notaio dispone del diritto di esercitare un'azione di regresso nei confronti della società beneficiaria del conferimento.

58 Considerato quanto suesposto, occorre risolvere la seconda questione dichiarando che la direttiva 69/335 deve essere interpretata nel senso che non osta a che uno Stato membro preveda la responsabilità solidale del pubblico ufficiale che ha redatto o ricevuto l'atto di aumento del capitale sociale, purché detto pubblico ufficiale disponga del diritto di esercitare un'azione di regresso nei confronti della società beneficiaria del conferimento.

Sulle spese

59 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

1) **Gli artt. 4, n. 1, lett c), e 5, n. 1, lett. a), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE, devono essere interpretati nel senso che non ostano a che uno Stato membro designi la registrazione dell'atto di aumento del capitale di una società**

come l'elemento che precisa il momento in cui interviene il fatto generatore dell'imposta sui conferimenti, purché sia mantenuta la connessione fra la riscossione dell'imposta menzionata e il conferimento effettivo dei beni alla società beneficiaria. Se, al momento del rogito dell'atto di cui trattasi, il conferimento effettivo dei beni non è ancora stato operato e se non è certo che detto conferimento avverrà, lo Stato membro interessato non potrà richiedere il pagamento dell'imposta sui conferimenti fintantoché il conferimento in parola non rivesta carattere certo. Il principio di effettività deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale che restringe, dinanzi ai giudici tributari, i mezzi di prova della mancanza dell'effettivo conferimento per l'aumento di capitale deliberato da una società alla presentazione di una sentenza civile, passata in giudicato e che dichiara la nullità o annulla l'atto di registrazione, cosicché l'imposta sui conferimenti deve, in ogni caso, essere versata e il suo rimborso può avere luogo unicamente a fronte della produzione di tale sentenza civile.

2) **La direttiva 69/335, come modificata dalla direttiva 85/303, deve essere interpretata nel senso che non osta a che uno Stato membro preveda la responsabilità solidale del pubblico ufficiale che ha redatto o ricevuto l'atto di aumento del capitale sociale, purché detto pubblico ufficiale disponga del diritto di esercitare un'azione di regresso nei confronti della società beneficiaria del conferimento.**

Firme