SENTENZA DELLA CORTE
13 febbraio 1996 *

Nei procedimenti riuniti C-197/94 e C-252/94,

aventi ad oggetto due domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, dal Tribunal de grande instance di Dax (Francia) e dal Tribunal de grande instance di Quimper (Francia) nei procedimenti dinanzi agli stessi pendenti tra

Société Bautiaa

e

Directeur des services fiscaux des Landes (C-197/94),

e tra

Société française maritime

e

Directeur des service fiscaux du Finistère (C-252/94),

* Lingua processuale: il francese.

domande vertenti sull'interpretazione 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 9 aprile 1973, 73/79/CEE, che modifica il campo d'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta sui conferimenti, prevista in favore di talune operazioni di ristrutturazione di società, all'art. 7, paragrafo 1, lett. b), della direttiva concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 103, pag. 13), dalla direttiva del Consiglio 9 aprile 1973, 73/80/CEE, che fissa le aliquote comuni dell'imposta sui conferimenti (GU L 103, pag. 15), dalla direttiva del Consiglio 7 novembre 1974, 74/553/CEE, che modifica l'art. 5, paragrafo 2, della direttiva 69/335/CEE (GU L 303, pag. 9), e dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23),

LA CORTE,

composta dai signori G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, C. N. Kakouris, J.-P. Puissochet e G. Hirsch, presidenti di sezione, G. F. Mancini, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, P. Jann, H. Ragnemalm (relatore) e L. Sevón, giudici,

avvocato generale: G. Cosmas
cancelliere: H. von Holstein, vicecancelliere

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la società Bautiaa, dall'avv. Pierre Poret, del foro di Parigi;

— per la Société française maritime, dall'avv. Charles-Louis Vier, del foro di Parigi;

— per il governo francese, dalla signora Catherine de Salins, vicedirettore presso la direzione degli affari giuridici del ministero degli Affari esteri, e dal signor Jean-Louis Falconi, segretario degli affari esteri presso la stessa direzione, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Enrico Traversa e dalla signora Hélène Michard, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della società Bautiaa, rappresentata dall'avv. Pierre Poret, della Société française maritime, rappresentata dall'avv. Charles-Louis Vier, del governo francese, rappresentato dal signor Gauthier Mignot, segretario degli affari esteri presso la direzione giuridica del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal signor Enrico Traversa e dalla signora Hélène Michard, all'udienza del 12 settembre 1995,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 novembre 1995,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanze 15 giugno e 9 agosto 1994, pervenute in cancelleria rispettivamente l'8 luglio e il 13 settembre seguenti, il Tribunal de grande instance di Dax e il Tribunal de grande instance di Quimper hanno sottoposto a questa Corte, ai sensi

dell'art. 177 del Trattato CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25; in prosieguo: la «direttiva 69/335»), come modificata dalla direttiva del Consiglio 9 aprile 1973, 73/79/CEE, che modifica il campo d'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta sui conferimenti, prevista in favore di talune operazioni di ristrutturazione di società, all'art. 7, paragrafo 1, lett. b), della direttiva concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 103, pag. 13), dalla direttiva del Consiglio 9 aprile 1973, 73/80/CEE, che fissa le aliquote comuni dell'imposta sui conferimenti (GU L 103, pag. 15; in prosieguo: la «direttiva 73/80»), dalla direttiva del Consiglio 7 novembre 1974, 74/553/CEE, che modifica l'art. 5, paragrafo 2, della direttiva 69/335/CEE (GU L 303, pag. 9), e dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23; in prosieguo: la «direttiva 85/303»).

2 Le dette questioni sono state sollevate nell'ambito di due controversie che vedono opposte, rispettivamente, la società Bautiaa al directeur des services fiscaux delle Landes (procedimento C-197/94) e la Société française maritime al directeur des services fiscaux del Finistère (procedimento C-252/94), in merito alla restituzione di talune somme versate dalle dette società all'amministrazione tributaria in forza delle disposizioni legislative nazionali relative all'imposta di registro sui conferimenti di capitali effettuati nell'ambito di operazioni di fusione.

La normativa nazionale

3 L'art. 810-I del code général des impôts francese (in prosieguo: il «codice») prevede quanto segue:

«L'aliquota dell'imposta di registro riscossa sui conferimenti mobiliari è fissata all'1%».

4 Questa norma ammette diverse deroghe. In particolare, sotto la rubrica «Aumenti di capitale», l'art. 812-I-1° del codice dispone:

«(...) l'imposta prevista dall'art. 810-I è riscossa all'aliquota del 3% allorché si applica agli atti che comportano aumento, mediante l'incorporazione di utili, di riserve o di accantonamenti di qualunque natura, del capitale delle società di cui all'art. 108» (cioè quelle soggette all'imposta sulle società).

5 Per quanto riguarda, segnatamente, le operazioni di fusione, l'art. 816 del codice prevede:

«I.Gli atti relativi ad operazioni di fusione cui partecipano esclusivamente persone giuridiche o enti soggetti all'imposta sulle società fruiscono del seguente regime:

1° È riscossa un'imposta fissa di registro o una tassa fissa di pubblicità fondiaria pari a 1 220 FF;

2° L'imposta proporzionale del 3% prevista dall'art. 812-I-1° è ridotta all'1,20%.

Essa si calcola sul valore dell'attivo netto della società assorbita, previa deduzione dell'importo liberato e non ammortizzato del capitale sociale (...)».

La normativa comunitaria

6 Per quanto riguarda l'imposta sui conferimenti, la direttiva 69/335, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, è volta appunto ad armonizzare gli elementi che contribuiscono alla fissazione e alla riscossione dell'imposta sui conferimenti nella Comunità, nel contesto dei provvedimenti diretti ad eliminare gli ostacoli fiscali che si frappongono alla libera circolazione dei capitali.

7 L'art. 4 della direttiva elenca le operazioni che danno luogo alla riscossione dell'imposta sui conferimenti nonché quelle che gli Stati membri hanno invece la facoltà di assoggettare a tale imposta. In particolare, vi si dispone:

«1. Sono sottoposte all'imposta sui conferimenti le operazioni seguenti:

(...)

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

(...)

2. Possono essere sottoposte all'imposta sui conferimenti le seguenti operazioni:

a) l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante incorporazione di utili, riserve o provvigioni;

(...)».

8 Inizialmente, l'art. 7 della direttiva 69/335 fissava una gamma di aliquote entro la quale gli Stati membri potevano liberamente determinare quelle da applicare sul loro territorio e prevedeva l'applicazione di aliquote ridotte, obbligatorie o facoltative, a seconda della natura dell'operazione effettuata. La norma aveva il seguente tenore:

«1. Fino all'entrata in vigore delle disposizioni adottate dal Consiglio in conformità del paragrafo 2:

a) l'aliquota dell'imposta sui conferimenti non può superare il 2%, né essere inferiore all'1%;

b) Tale aliquota è ridotta del 50% almeno quando una o più società di capitali conferiscono la totalità dei loro patrimoni, o uno o più rami della loro attività, ad una o più società di capitali in via di creazione o già esistenti.

(...)

4. Quando uno Stato membro fa uso della facoltà di cui all'art. 4, paragrafo 2, l'imposta sui conferimenti può essere ridotta».

9 Le aliquote così fissate sono state modificate a due riprese.

10 Anzitutto, l'art. 1 della direttiva 73/80, applicabile dal 1° gennaio 1976, ha disposto:

«L'aliquota dell'imposta sui conferimenti prevista all'art. 7 della direttiva precitata (69/335) è fissata all'1% a partire dal 1° gennaio 1976».

L'art. 2 aggiungeva:

«Le aliquote ridotte di cui all'art. 7, paragrafo 1, lettere b) e b) bis, della precitata direttiva sono fissate dallo 0 allo 0,50% a partire dal 1° gennaio 1976».

11 Successivamente la direttiva 85/303, applicabile dal 1° gennaio 1986, ha esentato le operazioni di cui all'art. 7, n. 1, lett. b). L'art. 7, come modificato da tale direttiva, dispone:

«1. Gli Stati membri esentano dall'imposta sui conferimenti le operazioni diverse da quelle di cui all'articolo 9 e che, alla data del 1° luglio 1984, erano esentate o assoggettate ad un'aliquota pari o inferiore allo 0,50%.

(...)

2. Gli Stati membri possono esentare dall'imposta sui conferimenti o assoggettare ad un'unica aliquota non superiore all'1% le operazioni diverse da quelle di cui al paragrafo 1 (vale a dire diverse dalle operazioni di fusione, scissione e conferimento parziale di attivo).

(...)».

12 L'art. 9 della direttiva 69/335 ammette tuttavia deroghe alle aliquote previste dall'art. 7:

«Talune categorie di operazioni di società di capitali possono essere oggetto di esenzioni, riduzioni o maggiorazioni delle aliquote per motivi di equità fiscale o di ordine sociale ovvero per permettere ad uno Stato membro di far fronte a situazioni particolari. Lo Stato membro che intende adottare una siffatta misura, si rivolge alla Commissione in tempo utile e ai fini dell'applicazione dell'articolo 102 del Trattato».

13 Infine, l'art. 10 della direttiva 69/335 dispone:

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

a) per le operazioni previste all'articolo 4;

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

(...)».

Sul procedimento C-197/94

14 Il 5 novembre 1990 la Société anonyme Bautiaa ha assorbito la Société nouvelle de matériaux et travaux publics (in prosieguo: la «SNMTP»), con effetto retroattivo dal 1° gennaio 1990, per un valore netto di 1 931 948 FF. Nell'atto di fusione si prevedeva il versamento di un'imposta proporzionale di registro pari all'1,20% sull'importo di 1 881 948 FF, che rappresentava l'«abbuono» di fusione scaturito dall'operazione, vale a dire la differenza tra il valore dell'attivo netto conferito dalla SNMTP e l'importo liberato e non ammortizzato del suo capitale sociale (50 000 FF). Tale imposta, pari a 22 583 FF, è stata versata al Tesoro dalla Bautiaa il 9 gennaio 1991.

15 Il 31 dicembre 1991 quest'ultima società ha richiesto all'amministrazione tributaria il rimborso di quanto versato, deducendo l'incompatibilità dell'art. 816-I-2° del

codice, che assoggetta le operazioni di fusione ad un'imposta proporzionale di registro dell'1,20%, con la direttiva 69/335, come modificata, che vieta agli Stati membri di riscuotere imposte sui conferimenti in caso di operazioni di fusione effettuate dopo il 1° gennaio 1986. Con provvedimento 27 aprile 1992 il directeur des services fiscaux delle Landes ha respinto il reclamo.

16 Il 9 luglio 1992 la Bautiaa ha citato dinanzi al Tribunal de grande instance di Dax il directeur des services fiscaux per ottenere la restituzione delle imposte versate.

17 Nell'ambito del procedimento così instaurato, il directeur des services fiscaux ha anzitutto sostenuto che l'operazione di fusione che ha dato luogo alla riscossione dell'imposta controversa si risolve, dal punto di vista fiscale, in una incorporazione di riserve. Come si evincerebbe da una giurisprudenza della Chambre des requêtes del 31 ottobre 1927, l'incorporazione di riserve può essere scomposta in due operazioni: da un lato, la distribuzione ai soci di tutte o di parte delle riserve costituite dalla società e, dall'altro, l'immediato conferimento di tali riserve da parte degli stessi soci e la conseguente incorporazione delle stesse nel capitale sociale, come corrispettivo dell'emissione di azioni gratuite in favore dei soci. Per compensare l'esenzione dall'imposta di distribuzione di cui questa distribuzione di azioni fruisce, sarebbe stata istituita un'imposta di registro specifica sulle incorporazioni di riserve. Secondo il directeur des services fiscaux, la stessa ratio può estendersi al caso della fusione, giacché essa potrebbe avere l'effetto di incorporare le riserve della società assorbita nel capitale della società assorbente. La tassazione dell'operazione di fusione compensa dunque, a suo parere, l'esenzione dall'imposta sul reddito di cui fruisce la distribuzione di azioni gratuite.

18 Il directeur des services fiscaux ha poi sostenuto che la direttiva 69/335, come da ultimo modificata dalla direttiva 85/303, si applica unicamente all'imposta sui conferimenti ordinaria, riscossa sui conferimenti effettuati a titolo puro e semplice e non riguarda l'imposta esigibile in caso di incorporazione di riserve o di fusione, atteso che quest'ultima imposta costituisce un «sostituto dell'imposta di distribuzione», la cui ratio è estranea a quella dell'imposta sui conferimenti cui si riferisce la direttiva.

19 La Bautiaa ha sostenuto, dal canto suo, che l'imposta dell'1,20% riscossa sugli atti di fusione ai sensi dell'art. 816-I-2° del codice altro non è che una particolare aliquota dell'imposta proporzionale del 3% prevista dall'art. 812-I-1° dello stesso codice, la quale, a sua volta, è appunto «l'imposta sui conferimenti» istituita dall'art. 810-I, riscossa all'aliquota del 3% anziché dell'1%. Ne desume che l'imposta dell'1,20% riscossa sull'operazione di fusione effettuata il 26 dicembre 1990 integra gli estremi di un'imposta sui conferimenti, la cui riscossione è in contrasto con la direttiva 69/335, come modificata, e che l'argomento dedotto dall'amministrazione in merito al sostituto dell'imposta di distribuzione è fuori luogo.

20 Con ordinanza 15 giugno 1994 il Tribunal de grande instance di Dax ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli artt. 99 e seguenti del Trattato e l'art. 7 della direttiva 17 luglio 1969, 69/335/CEE (modificata da ultimo dalla direttiva 10 giugno 1985, 85/303/CEE), debbano essere interpretati nel senso che ostano all'applicazione di una normativa nazionale che mantiene in vigore un'imposta di registro dell'1,20% sulle operazioni di fusione di società, come prevedono gli artt. da 812 a 816-I del code général des impôts».

Sul procedimento C-252/94

21 La Société française maritime ha effettuato, tra il 1987 e il 1991, una serie di operazioni di fusione che hanno dato luogo alla riscossione da parte dello Stato francese di un'imposta sui conferimenti dell'1,20%, in forza dell'art. 816-I-2° del codice. L'importo totale delle imposte versate dalla Société française maritime in ragione di tali fusioni è pari a 1 406 940 FF.

22 Il 5 marzo 1992 la Société française maritime ha chiesto la restituzione delle imposte versate, fatta salva l'imposta fissa di 1 220 FF, l'unica alla quale ritiene di essere tenuta.

23 A sostegno della propria domanda, deduce che le disposizioni dell'art. 816-I-2° del codice, che assoggettano le operazioni di fusione ad un'imposta proporzionale sui conferimenti dell'1,20%, non sono conformi all'art. 7 della direttiva 69/335, come modificato dalle direttive 73/80 e 85/303. Ha precisato in proposito che la direttiva 73/80 ha limitato, dal 1° gennaio 1976, le imposte riscosse sulle fusioni allo 0,50%, mentre la direttiva 85/303 ha imposto agli Stati membri di esentare dal 1° gennaio 1986 le operazioni che, al 1° luglio 1984, erano già esenti oppure soggette ad un'aliquota inferiore allo 0,50%.

24 Con provvedimento 12 ottobre 1992 il directeur des services fiscaux del Finistère ha respinto il reclamo.

25 Il 20 novembre 1992 la Société française maritime ha citato il directeur des services fiscaux del Finistère dinanzi al Tribunal de grande instance di Quimper, chiedendo la restituzione delle imposte versate e richiamandosi agli stessi argomenti già dedotti in sede di reclamo. A propria difesa, l'amministrazione tributaria ha dedotto che il reclamo della società era, per quanto riguarda le imposte versate nel 1987 e nel 1989, irricevibile e tardivo e che restava controversa soltanto l'operazione di fusione effettuata nel gennaio 1991. Ha sostenuto altresì che l'imposta dell'1,20% non costituisce un'imposta sui conferimenti propriamente detta, bensì, in realtà, un sostituto dell'imposta di distribuzione, non riconducibile alla direttiva 69/335.

26 La Société française maritime ha contestato l'irricevibilità del reclamo eccepita dall'amministrazione con riferimento alle imposte versate nel 1987 e nel 1989 affermando che, secondo la sentenza della Corte 25 luglio 1991, causa C-208/90, Emmott (Racc. pag. I-4269), nessun termine di prescrizione può essere opposto al cittadino di uno Stato membro che si richiami alle norme di una direttiva, prima che questa sia stata correttamente trasposta in diritto nazionale.

27 Con decisione interlocutoria del 9 agosto 1994 il Tribunal di Quimper ha dichiarato irricevibile il reclamo della società con riferimento alle imposte versate nel 1987 e nel 1989 mentre, quanto al resto, ha deciso di sottoporre una questione pregiudiziale alla Corte. Avverso quest'ultima decisione è stato proposto, il 9 agosto 1994, ricorso in cassazione. Con lettera 2 marzo 1995, registrata alla cancelleria della Corte il 7 marzo seguente, il Tribunal di Quimper ha comunicato che non occorreva, a suo parere, sospendere il presente procedimento.

28 La questione pregiudiziale sollevata dal Tribunal de grande instance di Quimper ha il seguente tenore:

«Se la direttiva 10 giugno 1985, 85/303/CEE, che determina in particolare il regime fiscale delle fusioni e che dispone che "Gli Stati membri esentano dall'imposta sui conferimenti le operazioni che, alla data del 1° luglio 1984, erano esentate o assoggettate ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50%" (art. 7, n. 1, della direttiva), in combinato disposto con la direttiva 9 aprile 1973, 73/80/CEE, che ha fissato, con effetto dal 1° gennaio 1976, a 0,50% il limite massimo delle imposte riscosse all'atto delle fusioni, autorizzi la riscossione di un'imposta proporzionale di registro dell'1,20% da parte dell'amministrazione tributaria di uno Stato membro all'atto delle operazioni di fusione».

29 Con ordinanza 30 giugno 1995, i due procedimenti sono stati riuniti ai fini della trattazione orale e della sentenza.

Sull'interpretazione della direttiva 69/335, come modificata

30 Con le questioni pregiudiziali sollevate, i giudici a quibus intendono sostanzialmente sapere se l'art. 7, n. 1, della direttiva 69/335, come modificato dalla direttiva 73/80, applicabile dal 1° gennaio 1976, e successivamente dalla direttiva 85/303,

applicabile dal 1° gennaio 1986, osti all'applicazione di una normativa nazionale che mantiene all'1,20% l'aliquota dell'imposta di registro sui conferimenti mobiliari effettuati nell'ambito di una fusione.

31 Per qualificare l'imposta controversa alla luce della direttiva 69/335 e valutarne la compatibilità con la stessa, segnatamente per quanto riguarda le aliquote applicabili, occorre in primo luogo esaminare se operazioni quali quelle che hanno dato luogo, nelle due cause principali, alla riscossione dell'imposta sui conferimenti rientrino nell'ambito di applicazione della direttiva 69/335 e qualificarle sulla scorta di quest'ultima. Come risulta infatti dal combinato disposto degli artt. 1 e 4 della direttiva, l'imposta riscossa sui conferimenti a società di capitali costituisce un'«imposta sui conferimenti» ai sensi della direttiva allorché si applica alle operazioni elencate da quest'ultima.

32 Va precisato in proposito che le operazioni soggette, o che possono essere assoggettate, dagli Stati membri all'imposta armonizzata sui conferimenti sono definite all'art. 4 della direttiva in modo oggettivo e uniforme per tutti gli Stati membri, senza fare riferimento alle eventuali peculiarità dei singoli diritti nazionali o all'organizzazione dei regimi fiscali nazionali.

33 Come risulta dagli atti, l'imposta controversa è riscossa sulle operazioni di fusione cui prendono parte esclusivamente persone giuridiche o enti soggetti all'imposta sulle società.

34 Le fusioni di cui trattasi si traducono in operazioni di aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura, previste dall'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335, nel caso particolare di cui all'art. 7, n. 1, lett. b), vale a dire nel caso di conferimento, da parte di una o più società di capitali, della totalità del loro patrimonio ad una o più società di capitali in via di creazione o già esistenti.

35 Contrariamente a quanto sostiene il governo francese, non è possibile, nell'ambito di un'operazione di fusione prevista dalla direttiva 69/335, isolare un'operazione di incorporazione di riserve imputabile alla società destinata ad essere assorbita e che rientrerebbe nell'ambito dell'art. 4, n. 2, lett. a), della direttiva 69/335.

36 In primo luogo, infatti, il termine «fusione» impiegato dalla norma nazionale indica chiaramente un'operazione di raccolta di capitali consistente nell'aumento del capitale di una società, cosiddetta «assorbente», mediante il conferimento alla stessa della totalità dell'attivo di un'altra società, cosiddetta «assorbita»; d'altra parte, la ratio dell'operazione di raccolta di capitali consiste nel rafforzamento di un'altra società già esistente, la società assorbente, il cui capitale risulta maggiorato del conferimento effettuato dagli azionisti della società assorbita. Su quest'ultimo punto, la Corte ha infatti ricordato, nella sentenza 5 febbraio 1991, causa C-15/89, Deltakabel (Racc. pag. I-241, punto 14), che il criterio decisivo perché un'operazione di raccolta di capitali possa essere assoggettata all'imposta sui conferimenti consiste nel rafforzamento del potenziale economico della società beneficiaria.

37 Ne deriva che, nei due procedimenti a quibus, l'operazione di incorporazione di riserve che sarebbe stata effettuata dalla società assorbita ha costituito semplicemente una modalità dell'operazione di raccolta di capitali che, ai fini dell'applicazione della direttiva, si è concretizzata soltanto al momento dell'aumento del capitale mediante il conferimento dell'attivo della società assorbita alla società assorbente. Soltanto in esito al processo di raggruppamento delle due società, infatti, si può dire sussista il requisito del rafforzamento del potenziale economico, e diviene giustificata la riscossione di un'imposta sui conferimenti, all'aliquota fissata dall'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva 69/335.

38 Appare chiaro, quindi, che operazioni quali quelle controverse nelle cause principali rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva 69/335 e devono essere esaminate alla luce dell'art. 4, n. 1, lett. c), della stessa (aumento di capitale mediante conferimento di beni di qualsiasi natura), con le conseguenze che ne derivano in ordine all'applicazione dell'aliquota dell'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 7, n. 1, come modificato dalla direttiva 85/303.

39 Per quanto riguarda l'imposta cui sono assoggettate queste operazioni, risulta da una giurisprudenza costante che la qualificazione di un'imposta, tassa, dazio o prelievo alla luce del diritto comunitario dev'essere compiuta dalla Corte sulla scorta delle caratteristiche oggettive dell'imposta, indipendentemente dalla qualificazione che le viene attribuita nel diritto nazionale (v. sentenze 27 novembre 1985, causa 295/84, Rousseau Wilmot, Racc. pag. 3759, e 31 marzo 1992, causa C-200/90, Dansk Denkavit e Poulsen Trading, Racc. pag. I-2217).

40 L'imposta di registro controversa, applicandosi ad operazioni di conferimento in capitale che rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva 69/335, costituisce un'imposta sui conferimenti ai sensi di quest'ultima direttiva. Occorre pertanto esaminarne la compatibilità con l'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva 69/335, in particolare sotto il profilo dell'aliquota.

41 Considerato che tale norma è stata oggetto di successive modifiche, risulta che, dal 1° gennaio 1976 al 31 dicembre 1985, il mantenimento in uno Stato membro di un'imposta sui conferimenti quale quella controversa era in contrasto con l'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva 69/335, come modificato dalla direttiva 73/80, ai sensi della quale le aliquote ridotte di cui all'art. 7, n. 1, lett. b), non potevano essere superiori allo 0,50%.

42 Dal 1° gennaio 1986 il mantenimento di tale imposta è rimasto incompatibile con la direttiva, atteso che l'art. 7, n. 1, è stato successivamente modificato dalla direttiva 85/303, la quale impone con assoluta chiarezza di esentare da qualunque imposta sui conferimenti le operazioni di aumento del capitale mediante conferimento della totalità dell'attivo da una società a un'altra.

43 Pertanto, la questione sollevata dev'essere risolta nel senso che l'art. 7, n. 1, della direttiva 69/335, come modificato dalla direttiva 73/80, applicabile dal 1° gennaio 1976, e successivamente dalla direttiva 85/303, applicabile dal 1° gennaio 1986, osta

all'applicazione di una normativa nazionale che mantiene all'1,20% l'aliquota dell'imposta di registro sui conferimenti mobiliari effettuati nell'ambito di operazioni di fusione.

Sugli effetti nel tempo della presente sentenza

44 In udienza, il governo francese ha chiesto alla Corte, nel caso in cui intendesse dichiarare che il mantenimento di un'imposta di registro quale quella di cui trattasi non è compatibile con il diritto comunitario, di limitare nel tempo gli effetti della sentenza.

45 A sostegno di tale domanda ha dedotto, anzitutto, l'esistenza di una obiettiva e rilevante incertezza, imputabile al comportamento degli Stati membri e soprattutto della Commissione, nonché, in secondo luogo, le gravissime conseguenze che la sentenza avrebbe sulle finanze della Francia.

46 Quanto al primo argomento, il governo francese si richiama ad una dichiarazione resa nel corso dei lavori preparatori della direttiva 69/335, secondo la quale

«Le delegazioni rilevano (...) che il detto articolo (cioè l'art. 9 della direttiva) consente alla Francia di applicare alle operazioni di cui all'art. 4, n. 2, lett. a), aliquote diverse da quelle previste dall'art. 7, n. 4»,

laddove, sempre secondo il governo francese, quest'ultima disposizione corrisponderebbe all'art. 7, n. 1, della versione definitiva della direttiva.

47 Occorre ricordare in proposito che, per giurisprudenza costante, l'interpretazione di una norma di diritto comunitario data dalla Corte nell'esercizio della competenza ad essa attribuita dall'art. 177 del Trattato chiarisce e precisa, quando ve ne sia bisogno, il significato e la portata della norma, quale deve, o avrebbe dovuto, essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore. Ne risulta che la norma così interpretata può, e deve, essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa se, per il resto, sono soddisfatte le condizioni che permettono di portare alla cognizione dei giudici competenti una controversia relativa all'applicazione di detta norma (v. sentenza 27 marzo 1980, causa 61/79, Denkavit italiana, Racc. pag. 1205, punto 16).

48 Sulla scorta di detti principi, la limitazione degli effetti di una sentenza interpretativa deve rimanere assolutamente eccezionale (v., in particolare, sentenza Denkavit italiana, citata, punto 17). La Corte, infatti, ha fatto ricorso a tale soluzione soltanto in presenza di circostanze ben precise, quando vi era il rischio di gravi ripercussioni economiche, dovute in particolare all'elevato numero di rapporti giuridici costituiti in buona fede sulla base di una normativa ritenuta validamente vigente, e quando risultava che tanto i singoli quanto le autorità nazionali erano stati indotti ad un comportamento non conforme alla normativa comunitaria in ragione di una obiettiva e rilevante incertezza in ordine alla portata delle disposizioni comunitarie, incertezza cui avevano eventualmente contribuito gli stessi comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla Commissione (v., in particolare, sentenza 16 luglio 1992, causa C-163/90, Legros e a., Racc. pag. I-4625).

49 Nella specie non v'è alcun elemento che possa giustificare una deroga al principio secondo cui gli effetti di una sentenza interpretativa risalgono alla data di entrata in vigore della norma interpretata (v. sentenza 19 ottobre 1995, causa C-137/94, Richardson, punto 33, Racc. pag. II-3407).

50 In primo luogo, il governo francese non ha dimostrato che, all'epoca in cui l'imposta controversa è stata riscossa, si poteva ragionevolmente supporre che il diritto comunitario consentisse di mantenere l'imposta de qua. Gli argomenti dedotti per provare che esso riteneva di fruire di una deroga ai sensi dell'art. 9 della direttiva

69/335, che gli consentisse di applicare aliquote diverse da quelle previste dall'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva, sono infatti privi di rilevanza.

51 Va osservato in proposito, anzitutto, che il governo francese non è stato in grado di dimostrare l'eventuale iscrizione della dichiarazione cui esso si richiama nel verbale della seduta del Consiglio. Del resto, secondo una giurisprudenza costante, le dichiarazioni iscritte in un verbale del Consiglio in sede di lavori preparatori che siano sfociati nell'adozione di una direttiva non possono essere prese in considerazione ai fini della sua interpretazione allorché il contenuto della dichiarazione non trova alcun riscontro nel testo della disposizione di cui trattasi e non ha pertanto portata giuridica (v. sentenza 26 febbraio 1991, causa C-292/89, Antonissen, Racc. pag. 745, punto 18).

52 Inoltre, è pacifico che l'art. 9 della direttiva rinvia espressamente, ai fini di una deroga alle norme della direttiva, al procedimento previsto dall'art. 102 del Trattato CE, che nella fattispecie non è stato seguito.

53 Occorre rilevare infine che la deroga di cui vorrebbe valersi il governo francese verte soltanto sull'aliquota dell'imposta che grava sulle operazioni previste dall'art. 4, n. 1, lett. a), della direttiva (aumento di capitale mediante incorporazione di utili, riserve o provvigioni), ma non sulle operazioni di cui al combinato disposto degli artt. 4, n. 1, lett. c), e 7, n. 1, lett. b), tra le quali si annoverano le operazioni di fusione.

54 In secondo luogo, l'argomento vertente sull'entità del danno economico che il governo francese subirebbe dev'essere disatteso.

55 Le conseguenze finanziarie che potrebbero derivare ad un governo dall'illegittimità di una tassa o di un'imposta non hanno mai giustificato, di per sé, la limitazione degli effetti di una sentenza della Corte (v. sentenza Dansk Denkavit e Poulsen

Trading, citata). Inoltre, limitare gli effetti di una sentenza fondandosi soltanto su considerazioni di questa natura porterebbe ad una sostanziale riduzione della tutela giurisdizionale dei diritti che i contribuenti traggono dalla normativa fiscale comunitaria (v. sentenza 11 agosto 1995, cause riunite da C-367/93 a C-377/93, Roders e a., Racc. pag. I-2229).

56 Di conseguenza, gli effetti della presente sentenza non devono essere limitati nel tempo.

Sulle spese

57 Le spese sostenute dal governo francese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nelle cause principali, il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi ai giudici nazionali, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Tribunal de grande instance di Dax e dal Tribunal de grande instance di Quimper con ordinanze 15 giugno 1994 e 9 agosto 1994, dichiara:

L'art. 7, n. 1, della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificato dalla diret-

tiva del Consiglio 9 aprile 1973, 73/80/CEE, che fissa le aliquote comuni dell'imposta sui conferimenti, applicabile dal 1° gennaio 1976, e successivamente dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE, applicabile dal 1° gennaio 1986, osta all'applicazione di una normativa nazionale che mantiene all'1,20% l'aliquota dell'imposta di registro sui conferimenti mobiliari effettuati nell'ambito di operazioni di fusione.

Rodríguez Iglesias Kakouris Puissochet

Hirsch Mancini Schockweiler

Moitinho de Almeida Kapteyn Jann

Ragnemalm Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 13 febbraio 1996.

Il cancelliere Il presidente

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias