SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
29 settembre 1999 *

Nel procedimento C-56/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Modelo SGPS SA

e

Director-Geral dos Registos e Notariado,

interveniente,

Ministério Público,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 4, n. 3, 10 e 12, n. 1, lett. e), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata con direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23),

* Lingua processuale: il portoghese.

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori P.J.G. Kapteyn, presidente di Sezione, J.L. Murray e H. Ragnemalm (relatore), giudici,

avvocato generale: G. Cosmas

cancelliere: L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Modelo SGPS SA, dall'avv. C. Osório de Castro, del foro di Oporto;

— per il governo portoghese, dai signori L. Fernandes, direttore del servizio giuridico presso la direzione generale Comunità europee del Ministero degli Affari esteri, Â. Seiça Neves, membro dello stesso servizio, e R. Barreira, consigliere presso il centro di studi giuridici della Presidenza del Consiglio dei ministri, in qualità di agenti;

— per il governo belga, dal sig. J. Devadder, direttore amministrativo presso il servizio giuridico del Ministero degli Affari esteri, del Commercio estero e della Cooperazione allo sviluppo, in qualità di agente;

— per il governo tedesco, dai signori C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor presso il Ministero federale dell'Economia, e A. Dittrich, Ministerialrat presso il Ministero federale della Giustizia, in qualità di agenti;

— per il governo austriaco, dalla signora C. Stix-Hackl, Gesandte presso il Ministero federale degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalle signore A.M. Alves Vieira e H. Michard, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Modelo SGPS SA, rappresentata dall'avv. C. Osório de Castro, del governo portoghese, rappresentato dal sig. L. Fernandes e dalla signora A. César Machado, consigliere presso il centro studi giuridici della Presidenza del Consiglio dei ministri, in qualità di agente, del governo belga, rappresentato dalla signora A. Snoecx, consigliere presso il servizio giuridico del Ministero degli Affari esteri, del Commercio estero e della Cooperazione allo sviluppo, in qualità di agente, del governo tedesco, rappresentato dal sig. A. Dittrich, del governo spagnolo, rappresentato dal sig. S. Ortiz Vaamonde, abogado del Estado, in qualità di agente, del governo francese, rappresentato dal sig. S. Seam, segretario per gli affari esteri presso la direzione «Affari giuridici» del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dalle signore A. Alves Vieira e H. Michard, all'udienza del 25 marzo 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 maggio 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 21 gennaio 1998, pervenuta in cancelleria il 24 febbraio seguente, il Supremo Tribunal Administrativo ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), quattro questioni pregiu-

diziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 4, n. 3, 10 e 12, n. 1, lett. e), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata con direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23; in prosieguo: la «direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la Modelo SGPS SA (in prosieguo: la «Modelo») ed il Director-Geral dos Registos e Notariado in merito al pagamento degli onorari notarili richiesti per la redazione di atti pubblici che attestano l'aumento del capitale sociale nonché la modifica della denominazione sociale e della sede della Modelo.

La normativa comunitaria

3 Come si evince dal suo preambolo, la direttiva ha inteso promuovere la libertà di circolazione dei capitali, considerata essenziale alla creazione di un'unione economica che abbia caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Il perseguimento di tale obiettivo presuppone, per quanto riguarda la tassazione della raccolta di capitali, la soppressione delle imposte fino ad allora in vigore negli Stati membri e l'applicazione, in luogo di esse, di un'imposta riscossa una sola volta nel mercato comune e di pari livello in tutti gli Stati membri (sentenza 2 dicembre 1997, causa C-188/95, Fantask e a., Racc. pag. I-6783, punto 13).

4 L'art. 4, n. 1, della direttiva dispone che:

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

a) la costituzione di una società di capitali;

b) (...)

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

(...)».

5 In forza dell'art. 4, n. 3, della direttiva, non si considera costituzione di società ai sensi del n. 1, lett. a), qualsiasi modifica dell'atto costitutivo o dello statuto di una società di capitali.

6 L'art. 4, n. 2, della direttiva elenca le diverse operazioni che gli Stati membri possono, a determinate condizioni, sottoporre all'imposta sui conferimenti.

7 La direttiva prescrive anche, conformemente all'ultimo 'considerando', la soppressione di altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti. Tali tributi, di cui è vietata la riscossione, sono in particolare elencati nell'art. 10 della direttiva, ai sensi del quale:

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

a) per le operazioni previste all'articolo 4;

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

c) per l'immatricolazione o per qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività, alla quale una società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica».

8 L'art. 12, n. 1, della direttiva stabilisce un elenco tassativo delle imposte e dei diritti diversi dall'imposta sui conferimenti ai quali, in deroga all'art. 10, possono essere sottoposte le società di capitali in occasione delle operazioni contemplate da quest'ultimo articolo (v. sentenza 2 febbraio 1988, causa 36/86, Dansk

Sparinvest, Racc. pag. 409, punto 9). L'art. 12 della direttiva cita, al suo n. 1, lett. e), i «diritti di carattere remunerativo».

La normativa nazionale

9 Il codice portoghese del notariato, emanato con decreto legge 31 marzo 1967, n. 47619, prevede che alcuni negozi debbano formare oggetto di atti pubblici, vale a dire debbono essere attestati in un documento redatto da un notaio. Tra tali negozi figurano gli «atti di costituzione, modifica, scioglimento e semplice liquidazione delle società commerciali (...) come anche gli atti di modifica dei contratti di società» [art. 89, lett. e), del codice del notariato].

10 L'importo degli onorari dovuti per la redazione di atti notarili è fissato dalla tariffa degli onorari notarili (in prosieguo: la «tariffa»), nella sua versione risultante dall'allegato al decreto legge 2 novembre 1983, n. 397/83.

11 L'art. 1, n. 1, della tariffa prevede che il valore degli atti notarili sia, in generale, pari a quello dei beni che ne costituiscono l'oggetto. L'art. 2, n. 2, della tariffa precisa il valore di ogni tipo di atto notarile: tale valore equivale, per gli atti di costituzione di società, di modifica del contratto di società o di scioglimento di società, all'importo del capitale [art. 1, n. 2, lett. e)], per gli aumenti di capitale, con o senza modifica del contratto di società, all'importo dell'aumento [art. 1, n. 2, lett. f)] e, per gli aumenti di capitale accompagnati da una modifica parziale di clausole diverse da quelle direttamente interessate dall'aumento, all'importo dell'aumento o a quello del capitale modificato, a seconda di quale comporti gli onorari più elevati [art. 1, n. 2, lett. g)].

12 Ai sensi dell'art. 5 della tariffa, se il negozio che è stato oggetto dell'atto pubblico ha un valore determinato, si devono aggiungere agli onorari fissi, previsti

all'art. 4 della tariffa, degli onorari variabili, il cui importo, calcolato sul valore totale dell'atto, è, per ogni taglio da ESC 1 000, di ESC 10 fino a ESC 200 000, di ESC 5 tra ESC 200 000 e ESC 1 000 000, di ESC 4 tra ESC 1 000 000 e ESC 10 000 000 e di ESC 3 per importi superiori a ESC 10 000 000.

13 L'art. 27, n. 1, lett. c), della tariffa prevede una riduzione della metà degli onorari previsti all'art. 5 per gli atti di modifica parziale del contratto di società, di proroga o continuazione della società.

La causa principale

14 La Modelo decideva di aumentare il proprio capitale sociale da ESC 7 240 000 000 a ESC 14 000 000 000, nonché di modificare la propria denominazione sociale e la propria sede. Il 31 dicembre 1992 essa faceva redigere, a tale scopo, alcuni atti pubblici presso lo studio notarile n. 6 della città di Oporto. A tal titolo, essa veniva invitata a pagare onorari per un importo di ESC 21 006 000.

15 La Modelo impugnava la liquidazione degli onorari dinanzi al Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, il quale rigettava il ricorso. Essa ricorreva quindi al Supremo Tribunal Administrativo, facendo valere che gli onorari contestati sono in realtà imposte il cui ammontare, per tale motivo, deve essere determinato dal Parlamento e non dal governo, che l'importo richiesto è

sproporzionato rispetto ai servizi forniti e che la riscossione degli onorari è incompatibile con la direttiva.

16 Interrogandosi circa la conformità della tariffa alla direttiva, il Supremo Tribunal Administrativo decideva di sospendere il procedimento e sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

« 1) Se l'art. 10 della direttiva del Consiglio 69/335/CEE possa essere invocato da un singolo nei suoi rapporti con lo Stato, anche se questo non abbia trasposto la stessa direttiva nel proprio ordinamento giuridico nazionale.

2) Se le operazioni di cui all'art. 4, n. 3, della direttiva 69/335/CEE debbano considerarsi colpite dal divieto sancito dall'art. 10 della stessa, sicché sia vietata la riscossione, con riferimento ad esse, non solo dell'imposta sul conferimento di capitali, ma pure di qualunque altra imposta di qualsiasi natura.

3) Se le disposizioni di cui agli artt. 10 e 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335/CEE debbano essere interpretate nel senso che vietano che gli onorari dovuti al notaio per la redazione in forma di atto pubblico (prescritto per legge) delle deliberazioni di aumento di capitale o recanti modifiche statutarie possano variare in funzione, rispettivamente, dell'importo dell'aumento e dell'entità del capitale e non in funzione del costo del servizio prestato.

4) Se, nell'ipotesi di soluzione affermativa, sia ammissibile, in considerazione degli artt. 10 e 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335/CEE, che l'importo di

detti onorari ecceda manifestamente e illogicamente il costo effettivo del servizio specifico prestato».

Sulle questioni pregiudiziali

17 Con tali questioni il giudice a quo domanda sostanzialmente, in primo luogo, se il pagamento degli onorari notarili possa essere considerato come un'imposta ai sensi della direttiva. In caso di soluzione affermativa, il giudice a quo chiede di sapere se gli onorari notarili siano colpiti dal divieto previsto all'art. 10 della direttiva o se si tratti di un diritto avente carattere remunerativo ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva. Infine, il giudice a quo domanda se l'art. 10 della direttiva generi diritti di cui i singoli possano avvalersi dinanzi ai giudici nazionali.

Sulla qualifica d'imposta ai sensi della direttiva

18 Da una risposta del governo portoghese ai quesiti posti dalla Corte si evince che in Portogallo, da un lato, i notai sono dipendenti statali soggetti agli stessi diritti e doveri degli altri impiegati pubblici e, dall'altro, la loro remunerazione è costituita da una parte fissa, determinata in base agli stessi criteri applicati a tutti gli altri dipendenti statali, e da una parte variabile, rappresentata da una partecipazione agli onorari riscossi.

19 I notai compilano un riepilogo mensile degli onorari percepiti. Dal totale così ottenuto vengono detratte alcune somme, calcolate in base a determinate percentuali, che spettano al notaio ed ai suoi dipendenti. Il resto è versato alla

Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (Cassa dei conservatori, notai ed agenti di giustizia, in prosieguo: la «Cassa»).

20 Secondo il governo portoghese, la Cassa finanzia il pagamento della parte fissa del salario dei notai e degli altri funzionari, le spese relative alla formazione professionale dei notai, le spese d'acquisto di locali e mobilio necessari per l'insediamento dei notai nonché, previa autorizzazione del Ministero della Giustizia, altre spese in ambito giudiziario.

21 Da ciò discende che una parte degli onorari controversi nella causa principale, dovuti in applicazione di una norma giuridica stabilita dallo Stato, è versata dai privati allo Stato per finanziarne alcune funzioni.

22 Considerati gli obiettivi perseguiti dalla direttiva, specie la soppressione delle imposte indirette che presentano le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti, occorre qualificare come imposte, ai sensi della direttiva, gli onorari notarili riscossi per un'operazione rientrante nella direttiva, compiuta da dipendenti statali, ed in parte versati allo Stato per finanziare spese pubbliche.

23 Da ciò che precede discende che la direttiva deve essere interpretata nel senso che gli onorari riscossi per la redazione di un atto notarile che attesta un'operazione prevista dalla direttiva, in una situazione caratterizzata dal fatto che i notai sono

dipendenti statali e che gli onorari sono in parte versati allo Stato per finanziare talune funzioni di quest'ultimo, costituiscono un'imposta ai sensi della direttiva.

Sul divieto previsto all'art. 10 della direttiva

24 Ai sensi dell'art. 10, lett. c), della direttiva, oltre all'imposta sui conferimenti, sono vietate le imposte sulla registrazione o su qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività alla quale una società può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica. Questo divieto è giustificato dal fatto che, anche se i tributi di cui trattasi non colpiscono i conferimenti di capitali in quanto tali, essi sono tuttavia riscossi per le formalità connesse alla forma giuridica della società, vale a dire a motivo dello strumento usato per raccogliere capitali, per cui il loro mantenimento rischierebbe di mettere in discussione anche gli scopi perseguiti dalla direttiva (sentenza 11 giugno 1996, causa C-2/94, Denkavit International e a., Racc. pag. I-2827, punto 23).

25 Tale divieto riguarda non solo i diritti versati in occasione dell'iscrizione delle nuove società, ma anche i diritti dovuti per l'iscrizione degli aumenti di capitale effettuati da tali società nel caso siano anch'essi riscossi in ragione di una formalità essenziale connessa alla forma giuridica delle società di cui trattasi. Pur non costituendo formalmente una procedura preliminare all'esercizio dell'attività delle società di capitali, l'iscrizione degli aumenti di capitale è tuttavia condizione per l'esercizio e la prosecuzione di tale attività (sentenza Fantask e a., già citata, punto 22).

26 Dovendo l'aumento del capitale sociale di una società di capitali, nell'ordinamento portoghese, formare necessariamente l'oggetto di un atto notarile, si deve constatare che tale atto costituisce una formalità essenziale connessa alla forma

giuridica della società e che esso è condizione per l'esercizio e la prosecuzione dell'attività di quest'ultima.

27 Inoltre, un'imposta riscossa sotto forma di onorari per la redazione di atti notarili che attestano la modifica della denominazione sociale e della sede di una società di capitali deve essere considerata come avente le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti, in quanto venga calcolata sulla base del capitale sociale della società. Infatti, se fosse altrimenti, gli Stati membri, pur astenendosi dal tassare le raccolte di capitali in quanto tali, potrebbero colpire gli stessi capitali in occasione di una modifica dello statuto di una società di capitali. L'obiettivo perseguito dalla direttiva potrebbe così essere aggirato.

28 Ne consegue che occorre risolvere la questione nel senso che gli onorari riscossi per la redazione di atti notarili che attestano l'aumento del capitale nonché la modifica della denominazione sociale e della sede di una società di capitali sono, qualora costituiscano un'imposta ai sensi della direttiva, vietati in linea di principio in forza dell'art. 10, lett. c), della direttiva.

Sulla deroga prevista dall'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva

29 Si deve a tal riguardo rilevare che la distinzione tra i tributi vietati ai sensi dell'art. 10 della direttiva e i diritti a carattere remunerativo implica che questi ultimi comprendano soltanto le remunerazioni la cui entità sia calcolata in base al costo del servizio reso. 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 (v. sentenza 20 aprile 1993, cause riunite C-71/91 e C-178/91, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, Racc. pag. I-1915, punti 41 e 42).

30 Si deve del pari rilevare che un diritto il cui importo aumenta direttamente e senza limiti in proporzione al capitale nominale sottoscritto non può, di per sé, costituire un'imposta a carattere remunerativo ai sensi della direttiva. Infatti, pur potendo esistere, in determinati casi, un nesso tra la complessità del servizio reso e l'entità dei capitali sottoscritti, l'importo di tale imposta sarà generalmente privo di correlazione con le spese concretamente affrontate dall'amministrazione che ha prestato il servizio (v., in tal senso, la sentenza Fantask, citata, punto 31).

31 Nel caso di specie, sebbene l'imposta sia riscossa secondo un tariffario regressivo, l'entità dell'imposta aumenta comunque direttamente in proporzione del capitale nominale sottoscritto. Inoltre, considerato che, al di sopra di ESC 10 000 000, i diritti riscossi sono pari al tasso non trascurabile dello 0,3%, senza la previsione di alcun limite, gli onorari possono raggiungere un importo rilevante.

32 In tali circostanze occorre risolvere la questione nel senso che un diritto riscosso per la redazione di un atto notarile che attesta l'aumento del capitale sociale nonché la modifica della denominazione sociale e della sede di una società di capitali, come gli onorari di cui alla causa principale, il cui importo aumenta direttamente e senza limiti in proporzione al capitale sociale sottoscritto, non ha carattere remunerativo ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva.

Sull'effetto diretto dell'art. 10 della direttiva

33 Occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, in tutti i casi in cui talune disposizioni di una direttiva appaiano, sotto il profilo sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia recepito tempestivamente la direttiva nel diritto nazionale, sia che l'abbia recepita in modo inadeguato (v., in particolare, sentenza 23 febbraio 1994, causa C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e a., Racc. pag. I-483, punto 8).

34 Sotto questo profilo, come la Corte ha già avuto occasione di rilevare, il divieto sancito dall'art. 10 della direttiva è formulato in modo sufficientemente preciso e incondizionato da poter esser invocato dai singoli davanti ai giudici nazionali contro una disposizione di diritto nazionale in contrasto con la detta direttiva (sentenza 5 marzo 1998, causa C-347/96, Solred, Racc. pag. I-937, punto 29).

35 Si deve pertanto risolvere la questione nel senso che l'art. 10 della direttiva attribuisce ai singoli diritti di cui possono avvalersi dinanzi ai giudici nazionali.

Sulle spese

36 Le spese sostenute dai governi portoghese, belga, tedesco, spagnolo, fancese ed austriaco, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa

principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Supremo Tribunal Administrativo, con ordinanza 21 gennaio 1998, dichiara:

1) La 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, deve essere interpretata nel senso che gli onorari riscossi per la redazione di un atto notarile che attesta un'operazione prevista dalla direttiva, in una situazione caratterizzata dal fatto che i notai sono dipendenti statali e che gli onorari sono in parte versati allo Stato per finanziare talune funzioni di quest'ultimo, costituiscono un'imposta ai sensi della direttiva.

2) Gli onorari dovuti per la redazione di un atto notarile che attesta l'aumento del capitale nonché la modifica della denominazione sociale e della sede di una società di capitali sono, qualora costituiscano un'imposta ai sensi della

direttiva 69/335, come modificata dalla direttiva 85/303, vietati in linea di principio in forza dell'art. 10, lett. c), della stessa direttiva.

3) Un diritto riscosso per la redazione di un atto notarile che attesta l'aumento del capitale sociale nonché la modifica della denominazione sociale e della sede di una società di capitali, come gli onorari di cui alla causa principale, il cui importo aumenta direttamente e senza limiti in proporzione al capitale sociale sottoscritto, non ha carattere remunerativo ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335, come modificata dalla direttiva 85/303.

4) L'art. 10 della direttiva 69/335, come modificata dalla direttiva 85/303, attribuisce ai singoli diritti di cui possono avvalersi dinanzi ai giudici nazionali.

Kapteyn Murray Ragnemalm

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 29 settembre 1999.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

P.J.G. Kapteyn