SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)
21 giugno 2001 *

Nel procedimento C-206/99,

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

SONAE — Tecnologia de Informação SA

e

Direcção-Geral dos Registos e Notariado,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 10 e 12 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), nella versione di cui alla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23),

* Lingua processuale: il portoghese.

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dai sigg. V. Skouris, presidente di sezione, R. Schintgen (relatore) e dalla sig.ra N. Colneric, giudici,

avvocato generale: D. Ruíz-Jarabo Colomer
cancelliere: R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la SONAE — Tecnologia de Informação SA, dall'avv. C. Osório de Castro, advogado;

— per il governo portoghese, dai sigg. L. Fernandes, Â. Seiça Neves e R. Barreira, in qualità di agenti;

— per il governo spagnolo, dal sig. S. Ortiz Vaamonde, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalle sigg.re H. Michard e A.M. Alves Vieira, in qualità di agenti,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 febbraio 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 16 aprile 1999, pervenuta in cancelleria il 31 maggio successivo, il Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), cinque questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 10 e 12 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), nella versione di cui dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23; in prosieguo: la «direttiva 69/335»).

2 Dette questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia fra la SONAE — Tecnologia de Informação SA (in prosieguo: la «SONAE») e la Direcção-Geral dos Registos e Notariado avente ad oggetto il pagamento dei diritti richiesti per l'iscrizione nel Registo Comercial (registro delle imprese) di una scissione/fusione con conseguente aumento del capitale sociale della SONAE.

Contesto giuridico

La normativa comunitaria

3 Come risulta dal suo primo 'considerando', la direttiva 69/335 tende a promuovere la libera circolazione dei capitali, considerata essenziale per la creazione di un'unione economica con caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno.

4 Secondo il sesto 'considerando' della direttiva 69/335, il perseguimento di un siffatto obiettivo presuppone, per quanto riguarda l'imposizione che grava sulla raccolta di capitali, l'abolizione delle imposte indirette fino ad allora vigenti negli Stati membri e l'applicazione, al loro posto, di un'imposta riscossa una sola volta nel mercato comune e di pari livello in tutti gli Stati membri.

5 Ai sensi dell'art. 4 della direttiva 69/335:

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

a) la costituzione di una società di capitali;

(...)

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

(...)

3. Non si considera costituzione di società ai sensi del paragrafo 1, lettera a), qualsiasi modifica dell'atto costitutivo o dello statuto di una società di capitali ed in particolare:

a) la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso;

b) il trasferimento da uno Stato membro in un altro Stato membro della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una società, associazione o persona giuridica che è considerata, per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali in ciascuno di detti Stati membri;

c) la modifica dell'oggetto sociale di una società di capitali;

d) la proroga di una società di capitali».

6 L'art. 7, nn. 1 e 2, della direttiva 69/335 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 a 0,50%.

L'esenzione è sottoposta alle condizioni che a tale data erano applicabili per la concessione dell'esenzione o, se del caso, per l'assoggettamento ad un'aliquota pari o inferiore a 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».

7 La direttiva 69/335 prevede altresì, secondo il suo ultimo 'considerando', l'abolizione di altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti. Tali imposte, la cui riscossione è vietata, sono in particolare elencate all'art. 10 della direttiva 69/335, a termini 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, lett. e), della direttiva 69/335 precisa:

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

(...)

e) diritti di carattere remunerativo».

La normativa nazionale

9 Il Código do Registo Comercial (codice portoghese del registro delle imprese), istituito dal Decreto-Lei (decreto legge) 3 dicembre 1986, n. 403, dispone, all'art. 3, lett. q), che determinati atti societari, come la fusione, la scissione, la trasformazione e lo scioglimento di una società nonché l'aumento, la riduzione o la ricostituzione del capitale sociale di una società di capitali, devono costituire oggetto di iscrizione nel registro delle imprese.

10 L'art. 13 del codice del registro delle imprese recita:

«1. I fatti soggetti a registrazione, anche non registrati, possono essere fatti valere dalle parti stesse o dai loro eredi.

2. Sono eccettuati gli atti costitutivi di società e loro modifiche ai quali si applicano le disposizioni del codice delle società commerciali».

11 L'art. 14, n. 1, del codice del registro delle imprese dispone:

«I fatti soggetti a registrazione hanno efficacia nei confronti dei terzi solo a decorrere dalla data della loro registrazione».

12 Gli emolumenti riscossi per la registrazione dei vari atti societari nel registro delle imprese sono versati, in forza dell'art. 6 del decreto legge 3 dicembre 1986, n. 403, al Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (Cassa dei conservatori, notai e funzionari dell'amministrazione giudiziaria; in prosieguo: la «Cassa»), che sopporta, in particolare, le spese relative alla costituzione e alla tenuta del registro delle imprese.

13 L'importo degli emolumenti dovuti per l'iscrizione dei suddetti atti nel registro delle imprese è stabilito dalla Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (tabella degli emolumenti del registro delle imprese; in prosieguo: la «tabella»).

14 Ai sensi dell'art. 1, nn. 1 e 2, della tabella, nella versione di cui alla Portaria (decreto ministeriale) 13 ottobre 1989, n. 883 (*Diário da República* I, del 13 ottobre 1989, n. 236), per tali iscrizioni sono dovuti diritti di importo fisso.

15 A termini del n. 3 dello stesso articolo, se il valore determinato dell'atto oggetto di registrazione è superiore a PTE 100 000, agli emolumenti fissi, previsti dai nn. 1 e 2 dello stesso articolo, vanno aggiunti emolumenti variabili il cui importo, calcolato in base al valore totale dell'atto, è, per ogni scaglione di PTE 1 000 o frazione di questa somma, di PTE 10 sino a PTE 200 000, di PTE 5 da PTE 200 000 a 1 000 000, di PTE 4 da PTE 1 000 000 a 10 000 000 e di PTE 3 oltre PTE 10 000 000.

16 La Portaria (decreto ministeriale) 25 novembre 1998, n. 996 (*Diário da República* I, serie B, del 25 novembre 1998, n. 273), ha stabilito limiti massimi agli emolumenti dovuti secondo la tabella. A termini dell'art. 23, lett. c), della tabella, nella versione che risulta da tale decreto, gli emolumenti dovuti per la registrazione di un atto societario come un aumento del capitale sociale non possono superare l'importo di PTE 15 000 000.

Causa principale

17 Il 30 settembre 1997 la SONAE ha fatto compilare scritture pubbliche che danno atto di una modifica del suo statuto, di una scissione/fusione e di un aumento del capitale sociale. Ai sensi degli artt. 1, n. 3, e 14 della tabella, nella versione di cui al decreto n. 883/89, l'ufficio competente del registro delle imprese ha fissato l'importo dei diritti di iscrizione di tali modifiche in PTE 7 662 000.

18 La SONAE ha contestato la liquidazione di tali diritti dinanzi al Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto facendo valere che essi costituivano in realtà un'imposta sul capitale sociale ed erano quindi incompatibili con la direttiva 69/335.

19 Per avere chiarimenti sull'interpretazione della direttiva 69/335, al fine di valutare la conformità con questa dell'art. 1, n. 3, della tabella, il Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«Considerato che in taluni casi (ad esempio, in caso di aumento di capitale, fusione o scissione di società) è obbligatorio l'atto pubblico con successiva iscrizione nel registro delle imprese e nel registro nazionale delle persone giuridiche;

considerato che tali servizi sono prestati dagli uffici pubblici dipendenti dallo Stato portoghese;

considerato che, successivamente all'emanazione dell'avviso di liquidazione impugnato, lo Stato portoghese ha emanato una legge che fissa un importo massimo da versare per tali atti, senza peraltro prevedere una sua applicazione retroattiva;

considerato il disposto degli artt. 10 e 12 della direttiva 69/335/CEE,

1) se gli emolumenti versati per tali servizi possano essere calcolati e riscossi in funzione del valore dell'atto;

   a) se tale valore possa essere illimitato;

   b) se tale valore possa essere calcolato secondo i criteri di cui al punto 1) qualora sussista un limite massimo;

2) se, conformemente alla direttiva [69/335], il giudice dello Stato membro debba ridurre l'importo da versare, conformemente al limite massimo fissato dalla normativa nazionale successivamente al compimento dell'atto;

3) se gli emolumenti da versare per tali servizi debbano essere calcolati in considerazione dei costi inerenti alla prestazione del servizio;

4) se tali costi siano quelli risultanti dal compimento dell'atto e dal mantenimento dei servizi a tal fine necessari;

5) se il criterio relativo al beneficio economico che l'utilizzatore trae dall'atto possa essere impiegato ai fini del calcolo dell'importo da versare per il compimento dell'atto medesimo».

Sulla prima, terza, quarta e quinta questione

20 In via preliminare, occorre rilevare che dal fascicolo di causa risulta che i diritti la cui liquidazione viene contestata dinanzi al giudice a quo sono stati calcolati unicamente in base al valore dell'aumento del capitale sociale iscritto nel registro delle imprese e che la registrazione degli atti di scissione e di fusione non ha dato luogo alla riscossione di un qualsivoglia diritto di iscrizione.

21 Di conseguenza, la prima, la terza, la quarta e la quinta questione, che occorre esaminare congiuntamente, vanno intese come dirette in sostanza ad accertare se l'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335 debba essere interpretato nel senso che diritti riscossi per l'iscrizione di un aumento del capitale di una società di capitali in un registro delle imprese ed il cui importo viene calcolato in base al valore dell'atto registrato, come quelli di cui trattasi nella causa principale, abbiano carattere remunerativo o se tali diritti, per assumere tale carattere, debbano essere calcolati secondo altri criteri, come il costo del servizio prestato, i costi del funzionamento dell'ufficio che effettua l'iscrizione o i benefici economici o giuridici tratti dalla società su domanda della quale viene effettuata la registrazione.

22 Al fine di risolvere utilmente tali questioni occorre, in primo luogo, stabilire se la riscossione di diritti come quelli di cui trattasi nella causa principale costituisca un'imposta ai sensi della direttiva 69/335 oppure, come sostiene il governo portoghese, non rientri nell'ambito di applicazione di questa.

23 In proposito si deve constatare che, ai sensi della normativa portoghese, le società di capitali sono tenute a far iscrivere l'aumento del loro capitale sociale nel registro delle imprese ed a pagare, all'atto di tale iscrizione, diritti di registrazione il cui provento spetta alla Cassa. Questa sopporta non solo le spese relative alla costituzione e alla tenuta del registro delle imprese, ma anche le spese relative alla costituzione e alla tenuta del registro nazionale delle persone giuridiche, il pagamento della quota fissa della retribuzione dei notai e degli altri funzionari dell'amministrazione giudiziaria nonché, previa autorizzazione del Ministero della Giustizia, altre spese in ambito giudiziario (v. sentenza 29 settembre 1999, causa C-56/98, Modelo, Racc. pag. I-6427, punto 20).

24 Ne risulta che i diritti di cui trattasi nella causa principale, dovuti in base ad una norma giuridica emanata dallo Stato, sono versati da privati allo Stato per finanziare compiti di tale Stato (v. sentenza Modelo, citata, punto 21).

25 Considerati gli obiettivi perseguiti dalla direttiva 69/335, specie l'abolizione delle imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti, si devono qualificare come imposte, ai sensi di tale direttiva, diritti di iscrizione riscossi dallo Stato per un'operazione rientrante nell'ambito di applicazione della medesima direttiva e versati a quest'ultimo per finanziare spese pubbliche (v. sentenza Modelo, citata, punto 22).

26 Ne consegue che dei diritti come quelli di cui trattasi nella causa principale, riscossi per l'iscrizione di un aumento del capitale sociale di una società di capitali in un registro delle imprese, costituiscono un'imposta ai sensi della direttiva 69/335.

27 Pertanto occorre, in secondo luogo, stabilire se siffatti diritti ricadano sotto il divieto sancito dall'art. 10 della direttiva 69/335 oppure costituiscano diritti di carattere remunerativo ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335.

28 Per quanto riguarda anzitutto l'art. 10 della direttiva 69/335, occorre ricordare che, ai sensi del suo art. 10, punto c), sono vietate, oltre all'imposta sui conferimenti, le imposte riscosse per la registrazione o per qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività alla quale una società può essere soggetta 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 sé per sé, essi sono tuttavia riscossi in ragione di formalità connesse alla forma giuridica della società, vale a dire dello strumento usato per raccogliere capitali, per cui il loro mantenimento rischierebbe di compromettere anche gli scopi perseguiti dalla direttiva (sentenze 11 giugno 1996, causa C-2/94, Denkavit Internationaal e a., Racc. pag. I-2827, punto 23, e Modelo, citata, punto 24).

29 Inoltre è giurisprudenza costante che tale divieto riguarda non solo i diritti versati in occasione della registrazione delle nuove società, ma anche i diritti dovuti per la registrazione degli aumenti del capitale di tali società quando 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, la registrazione degli aumenti di capitale è tuttavia condizione per l'esercizio e la prosecuzione di tale attività (v., in particolare, sentenza 26 settembre 2000, causa C-134/99, IGI, Racc. pag. I-7717, punto 23).

30 Poiché in un sistema giuridico come quello di cui trattasi nella causa principale l'aumento del capitale di una società di capitali deve obbligatoriamente costituire oggetto di un'iscrizione nel registro delle imprese, si deve rilevare che tale iscrizione costituisce una formalità sostanziale connessa alla forma giuridica della società e che essa condiziona l'esercizio e la prosecuzione dell'attività di questa.

31 Ne consegue che diritti dovuti per l'iscrizione di un aumento del capitale sociale di una società di capitali nel registro delle imprese, come quelli di cui trattasi nella causa principale, quando costituiscono un'imposta ai sensi della direttiva 69/335, sono in linea di principio vietati dall'art. 10, lett. c), della suddetta direttiva.

32 Per quanto riguarda, poi, l'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335, si deve rilevare che la distinzione tra i tributi vietati dall'art. 10 della stessa direttiva ed i diritti di carattere remunerativo la cui riscossione è autorizzata implica che questi ultimi comprendano soltanto le remunerazioni la cui entità sia calcolata in base al costo del servizio prestato. Una remunerazione la cui entità sia priva di qualunque nesso con il costo del servizio concretamente prestato ovvero sia calcolata in funzione non del costo dell'operazione di cui costituisce il corrispettivo, bensì dell'insieme dei costi di gestione e d'investimento dell'ufficio incaricato della detta operazione, dev'essere considerata come un tributo che può solo ricadere sotto il divieto di cui all'art. 10 della direttiva 69/335 (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).

33 Si deve aggiungere che, pur se, in taluni casi, come ad esempio quello della registrazione di una società, può essere difficile determinare il costo dell'operazione, di guisa che dev'essere ammessa la valutazione forfettaria di tale costo, occorre cionondimeno che tale determinazione sia compiuta secondo 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 (v., in particolare, sentenza IGI, citata, punto 27).

34 Inoltre, secondo la giurisprudenza della Corte, un diritto il cui importo aumenta direttamente e senza limiti in proporzione al capitale nominale sottoscritto non può, per la sua stessa natura, costituire un diritto di carattere remunerativo ai sensi della direttiva 69/335. Infatti, pur potendo esistere, in determinati casi, un nesso tra la complessità di un'operazione di registrazione e l'entità dei capitali sottoscritti, l'importo di tale diritto è generalmente privo di correlazione con le spese concretamente sostenute dall'amministrazione in occasione delle formalità di registrazione (sentenze 2 dicembre 1997, causa C-188/95, Fantask e a., Racc. pag. I-6783, punto 31, e IGI, citata, punto 31).

35 Ne consegue che, in quanto aumentano direttamente e senza limiti in proporzione al valore dell'atto registrato, diritti riscossi per l'iscrizione di un aumento del capitale sociale di una società di capitali nel registro delle imprese, come quelli di cui trattasi nella causa principale, non costituiscono diritti di carattere remunerativo ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335.

36 Occorre aggiungere che, pur se la mancanza di un limite massimo costituisce, certo, un indizio attestante che un diritto calcolato in base al valore dell'atto registrato non ha carattere remunerativo ai sensi della direttiva 69/335, l'esistenza di un siffatto limite, peraltro né prescritto né vietato da questa direttiva, non può, di per sé sola, conferire carattere remunerativo al suddetto diritto.

37 Infatti, dato che, come risulta dai punti 32 e 33 della presente sentenza, l'importo di un diritto riscosso come corrispettivo di una determinata operazione deve essere sempre calcolato in relazione al costo di tale operazione per avere carattere remunerativo ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335, indipendentemente dal fatto che detto costo sia esattamente quantificabile o richieda una valutazione forfettaria, un limite massimo che non può essere considerato ragionevole con riguardo al suddetto costo non può modificare l'eventuale carattere non remunerativo del diritto di cui trattasi.

38 Va inoltre rilevato che il fatto di calcolare l'importo del diritto in base al costo del servizio prestato, che è l'unico modo di calcolo di un diritto di carattere remunerativo ai sensi della direttiva 69/335 ammesso dalla Corte, consente ad uno Stato membro, come risulta dal punto 30 della citata sentenza Fantask e a., di prendere in considerazione non soltanto i costi, materiali e salariali, che sono direttamente connessi al compimento delle operazioni di registrazione di cui il diritto costituisce il corrispettivo, ma anche la quota delle spese generali dell'amministrazione competente che sono ascrivibili a tali operazioni.

39 Ne consegue che, qualora né il beneficio economico né il beneficio giuridico derivanti dall'iscrizione di un atto relativo ad una società di capitali nel registro delle imprese costituiscano costi connessi al servizio prestato, tali benefici non possono essere presi in considerazione all'atto del calcolo dell'importo di un diritto di carattere remunerativo.

40 È opportuno, infine, rilevare che, pur se la Corte ha affermato, nel punto 28 della citata sentenza Fantask e a., che è ammissibile che uno Stato membro riscuota diritti soltanto per le operazioni di registrazione più importanti e ripercuota su tali costi quelli di operazioni meno rilevanti effettuate gratuitamente, risulta dallo stesso punto che la Corte si è riferita esclusivamente all'importanza rispettiva dei vari tipi di operazioni che possono essere effettuate e non già all'importanza, in particolare con riguardo al loro capitale o alla loro capacità economica, delle società di capitali su domanda delle quali viene effettuata una determinata operazione.

41 Ne consegue che, contrariamente a quanto sostiene il governo portoghese, la giurisprudenza della Corte non autorizza uno Stato membro ad introdurre, nella tabella dei diritti da riscuotere come corrispettivo di un servizio prestato, un elemento di solidarietà tra società grandi e piccole stabilendo, per un servizio identico, un diritto più elevato per le società di capitali aventi un ingente capitale sociale che per quelle dotate di un capitale sociale di piccola entità, senza che tale differenza nell'importo dei diritti abbia un qualsivoglia rapporto con il costo del servizio.

42 Questa conclusione è inoltre conforme all'interpretazione della direttiva 69/335 seguita dalla Corte nella citata sentenza Ponente Carni e Cispadana Costruzioni. Risulta infatti dal punto 44 di tale sentenza che, pur se i diritti riscossi come corrispettivo di un servizio prestato possono essere diversi a seconda della forma giuridica della società, i loro importi non devono superare il costo del servizio.

43 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, la prima, la terza, la quarta e la quinta questione vanno risolte come segue: l'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335 dev'essere interpretato nel senso che diritti riscossi per l'iscrizione di un aumento del capitale sociale di una società di capitali in un registro delle imprese ed il cui importo aumenta direttamente e senza limiti in proporzione al capitale nominale sottoscritto e non è calcolato in base al costo del servizio prestato, come quelli di cui trattasi nella causa principale, non hanno carattere remunerativo. L'esistenza di un limite massimo che tali diritti non possono superare non può, di per sé sola, conferire loro un siffatto carattere remunerativo qualora il detto limite non venga stabilito in maniera ragionevole con riguardo al costo del servizio di cui i diritti costituiscono il corrispettivo. Inoltre, uno Stato membro non può, senza privare i diritti di cui trattasi del loro carattere remunerativo, introdurre, nella tabella dei diritti da riscuotere come corrispettivo di un servizio prestato, un elemento di solidarietà tra società grandi e piccole, stabilendo, per un servizio identico, un diritto più elevato per le società di capitali aventi un ingente capitale sociale che per quelle dotate di un capitale sociale di piccola entità, senza che tale differenza nell'importo dei diritti abbia un qualsivoglia rapporto con il costo del servizio.

Sulla seconda questione

44 Per quanto riguarda la seconda questione, va rilevato che, anche nell'ipotesi in cui la direttiva 69/335 imponesse l'applicazione retroattiva del decreto n. 996/98, il

giudice a quo non potrebbe procedere alla riduzione dell'importo dei diritti di cui trattasi nella causa principale in quanto il limite massimo attualmente previsto dall'art. 23, lett. c), della tabella, nella versione risultante dal decreto n. 996/98, e cioè PTE 15 000 000, è comunque superiore all'importo dei diritti dovuti nel caso di specie dalla SONAE.

45 Quindi, quale che sia la soluzione della seconda questione, essa sarebbe manifestamente irrilevante per la definizione della causa principale.

46 Secondo una giurisprudenza costante, in circostanze del genere si deve considerare che la questione pregiudiziale sottoposta alla Corte non verte su un'interpretazione del diritto comunitario oggettivamente necessaria ai fini della decisione che il giudice a quo deve adottare (v., in particolare, sentenza 29 ottobre 1998, causa C-375/96, Zaninotto, Racc. pag. I-6629, punto 79).

47 Non occorre quindi risolvere la seconda questione.

Sulle spese

48 Le spese sostenute dai governi portoghese e spagnolo, 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 (Seconda Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto con ordinanza 16 aprile 1999, dichiara:

L'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, nella versione di cui alla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE, deve essere interpretato nel senso che diritti riscossi per l'iscrizione di un aumento del capitale sociale di una società di capitali in un registro delle imprese ed il cui importo aumenta direttamente e senza limiti in proporzione al capitale nominale sottoscritto e non viene calcolato in base al costo del servizio prestato, come quelli di cui trattasi nella causa principale, non hanno carattere remunerativo.

L'esistenza di un limite massimo che tali diritti non possono superare non può, di per sé sola, conferire loro un siffatto carattere remunerativo qualora il detto limite non venga stabilito in maniera ragionevole con riguardo al costo del servizio di cui i diritti costituiscono il corrispettivo.

Inoltre, uno Stato membro non può, senza privare i diritti di cui trattasi del loro carattere remunerativo, introdurre, nella tabella dei diritti da riscuotere come

corrispettivo di un servizio prestato, un elemento di solidarietà tra società grandi e piccole, stabilendo, per un servizio identico, un diritto più elevato per le società di capitali aventi un ingente capitale sociale che per quelle dotate di un capitale sociale di piccola entità, senza che tale differenza nell'importo dei diritti abbia un qualsivoglia rapporto con il costo del servizio.

Skouris Schintgen Colneric

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 21 giugno 2001.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Seconda Sezione

V. Skouris