

Gianluca Sposito

**ILLEGITTIMITÀ E RIMBORSO DELLA
C.D. TASSA SULLA SOCIETÀ: UNA
RAZIONALE CONFERMA**

Estratto



TRIBUNALE DI MESSINA — 2 aprile 1998 — Est. Iannello — Ministero delle Finanze (avv. Stato) c. Russottifinance s.p.a. (avv. Bottari).

[8376/360] [1644/276] Tasse concessioni governative - Persone giuridiche - Tassa annuale per l'iscrizione nel registro delle imprese - Contrasto con la direttiva CEE n. 69/335 - Conseguenze - Illegittimità della tassa indebitamente riscossa.

[4464/120] [8376/360] Impresa e imprenditori - Registro delle imprese - Tassa concessioni governative - Rimborso della tassa annuale per l'iscrizione nel registro delle imprese - Decadenza del diritto al rimborso - Termine triennale di decadenza previsto dall'art. 13 comma 2 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641 - Applicabilità.
(L. 17 febbraio 1985, n. 17; direttiva CEE n. 69/335; d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, art. 13).

La tassa di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese per ogni anno solare successivo all'iscrizione è illegittima, ponendosi in contrasto con quanto disposto dalla direttiva CEE n. 69/335, direttamente applicabile dai giudici interni in quanto avente contenuto chiaro, incondizionato e sufficientemente preciso. I pagamenti, eseguiti sul fondamento di una serie di norme fin dall'inizio inefficaci perché incompatibili col diritto comunitario, devono pertanto essere restituiti dallo Stato in quanto pagamenti di indebito (1).

La richiesta di rimborso della tassa di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese è soggetta alla decadenza triennale dal giorno del pagamento prevista dall'art. 13 comma 2 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, essendo tale norma formulata in modo tale da ricomprendere tutte le tasse erroneamente pagate, quale che sia la causa dell'indebito pagamento (2).

(Omissis) 6. Nel merito giova osservare quanto segue.

6.1. Il tributo di cui si chiede il rimborso è quello disciplinato dall'art. 3 n. 18 d.l. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito in l. 17 febbraio 1985, n. 17, il quale, innovando alla disciplina di cui all'art. 74 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, ha notevolmente accresciuto l'importo della tassa di iscrizione delle società al registro delle imprese (portandola a L. 5.000.000 per le s.p.a. o a L. 1.000.000 per le s.r.l.) e introducendo *ex novo* l'obbligo di pagamento annuale del tributo per le società già iscritte. L'importo tariffario è poi stato accresciuto con d.l. 30 maggio 1988, n. 173, convertito in l. 26 luglio 1988, n. 291 (L. 2.500.00 per le s.r.l.; da L. 9.000.000 a L. 120.000.000, a seconda dell'entità del capitale, per le s.p.a.), e ulteriormente modificato con art. 36 d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in l. 27 aprile 1989, n. 154 (L. 3.500.000 per le s.r.l., e L. 12.000.000 per le s.p.a. aumentato a L. 15.000.000 in sede di legge di conversione).

6.2. A fronte di tale caotica normativa interna si pone la direttiva n. 69/335/CEE — come modificata, in ultimo, dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, n. 85/303/CEE —, la quale (in particolare agli art. 10-12), nell'intento di promuovere la realizzazione di un'unione economica avente carattere equivalente ad un mercato interno, ha tra l'altro inteso evitare una imposizione sui conferimenti di capitale differenziata nei vari Stati membri, al fine di consentire anche da un punto di vista di effettività economica una libera circolazione dei capitali: a tale fine si è stabilito che l'imposizione sui conferimenti di capitale dovesse essere armonizzata nei vari Stati membri sia come aliquote sia come struttura. In base a tale impostazione l'art. 10 della direttiva ha fatto divieto agli Stati membri di istituire qualsiasi altra imposizione, diversa dall'imposta sui conferimenti, per quanto concerne le società commerciali e soggetti analoghi (nel nostro ordinamento l'imposta sui conferimenti e la tassa di registro relativa ai conferimenti societari); l'art. 12 n. 1 della direttiva nel prevedere alcune deroghe, ha indicato, per quanto qui interessa, (lett. E) l'imposizione di «diritti di carattere remunerativo».

6.3. In base all'art. 189 Tr. CEE (ora UE) «la direttiva vincola lo Stato membro per quanto riguarda il risultato da raggiungere salva restando la competenza degli organi nazionali in ordine alla forma ed ai mezzi». Secondo una ormai affermata interpretazione della Corte di giustizia le direttive, una volta scaduto il termine per l'attuazione da parte dello Stato membro, possono essere applicate direttamente dai giudici interni purché abbiano un contenuto chiaro, incondizionato e sufficientemente preciso, previo se del caso interpello della stessa Corte, con la sollevazione di c.d. questione pregiudiziale (art. 177 Tr. CEE), affinché fornisca essa stessa l'interpretazione più corretta dell'atto comunitario. Tale interpretazione ha poi carattere vincolante per il giudice nazionale,

con efficacia che trascende lo specifico procedimento nel quale venne devoluta alla Corte di giustizia CE la questione di interpretazione: in tale senso si è chiaramente espressa la C. cost. 23 aprile 1985, n. 113, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, 28.

6.4. Con riferimento alla questione in esame è per l'appunto accaduto che la Corte di giustizia CE investita dei rapporti tra il tributo in discorso e la direttiva citata, pronunciando nei proc. riuniti C-71/91 e C-178/91 con la nota C. giust. CE 20 aprile 1993 (edita, tra gli altri, in *Fisco*, 1993, 6014), ha affermato i seguenti principi interpretativi: a) l'art. 10 direttiva CEE n. 69/335, cit., concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, deve essere interpretato nel senso che, fatte salve le eccezioni di cui all'art. 12, è vietato un tributo annuale dovuto in ragione dell'iscrizione delle società di capitali, anche qualora il gettito di tale tributo contribuisca al finanziamento del servizio di tenuta del registro di iscrizione; b) l'art. 12 direttiva CEE n. 69/335, cit., deve essere interpretato nel senso che i diritti di carattere remunerativo di cui al n. 1 lett. e dello stesso articolo possono essere imposti anche se il servizio non è rivolto specificamente al richiedente bensì alla generalità degli utenti, possono essere fissati forfetariamente, possono essere stabiliti in misura differente a seconda del tipo di società da registrare; c) in ogni caso l'importo di tali diritti deve essere commisurato ai puri costi dell'operazione specifica cui si riferiscono, da valutarsi secondo criteri di ragionevolezza tenendo conto del numero e qualifica delle persone addette all'operazione, dei tempi occorrenti e del costo dei materiali necessari; l'importo non può invece essere in funzione del complessivi costi di gestione del servizio (v. in particolare punti 37-38 e 41-43 C. giust. CE 20 aprile 1993, cit.).

6.5. Facendo applicazione di detti principi alla tassa in esame, appare evidente in base al semplice notorio e senza necessità di disporre consulenza tecnica di analisi dei costi di gestione del registro delle società, come non vi sia corrispondenza tra ammontare del tributo preteso (con cadenza annuale, e non solo al momento dell'iniziale iscrizione) e puro costo del servizio riferibile alla specifica operazione. L'importo della tassa (sia nella originaria minore misura di L. 1.000.000, sia, *a fortiori* nell'importo fino a L. 3.500.000 annui concretamente pagato dalla opposta) rappresenta la complessiva remunerazione di alcune giornate lavorative del personale di concetto o di ordine addetto alla singola e specifica operazione, giornate da ritenersi esuberanti per il disbrigo di una singola posizione, essendo notorio che in una sola giornata lavorativa il personale competente è in grado di provvedere alla registrazione di varie decine di richieste, mentre, per quanto attiene alla attività di messa a disposizione dei dati registrati in sede di certificazione in favore degli interessati, sono previsti ulteriori balzelli ed introiti. Si deve perciò ritenere che le tasse di concessione in esame, nella loro concreta misura e configurazione, esorbitano manifestamente dai caratteri di ragionevolezza e proporzione al costo delle specifiche operazioni, secondo i parametri stabiliti dalla Corte di giustizia CE, per assumere la natura di un vero e proprio tributo volto a coprire i costi generali del servizio, il che è vietato nella riferita alla C. giust. CE 20 aprile 1993, cit.

Si devono pertanto ritenere l'illegittimità, e dunque la retroattiva non vigenza nell'ordinamento interno, della menzionata tassa, e ciò ovviamente con riferimento al periodo antecedente la sua espressa abrogazione ad opera dell'art. 61 d.l. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito in l. 29 ottobre 1993, n. 427).

Il giudizio e la conseguente disapplicazione non può che concernere il tributo nella sua concreta configurazione attribuitagli dal legislatore nazionale. Non è cioè possibile al giudice ordinario salvare almeno una parte del tributo, nei limiti in cui esso sia giustificato dalla remunerazione dei puri costi: se così operasse, il tribunale si comporterebbe come un potere legislativo e occorrerebbe una norma inesistente; al contrario, il giudizio non può che investire le leggi nazionali in questione così come formulate; al riscontro della loro incompatibilità col diritto comunitario consegue la loro disapplicazione, senza possibilità di scindere l'inscindibile fissando importi e modalità (non contemplate nella legge) fino a concorrenza dei quali ritenere la compatibilità con la normativa CE (cfr. Trib. Torino 25 ottobre 1995, cit.).

6.6. Le somme versate dall'attore a titolo di tassa di iscrizione societaria risultano con ciò pagate sul fondamento di una serie di norme fin dall'inizio inefficaci perché incompatibili col diritto comunitario; manca dunque un titolo giuridico ai pagamenti eseguiti, i quali devono pertanto essere restituiti dallo Stato, in quanto pagamenti di indebito (art. 2033 c.c.).

Per quanto concerne l'ammontare di essi, non vi è controversia in fatto sull'importo indicato dall'attore, la cui entità non è stata in sé contestata dalla amministrazione opponente e risulta inoltre documentalmente provata dalle copie dei bollettini postali di versamento prodotte in atti.

7. Va però a questo punto considerata la questione di decadenza del diritto al rimborso.

Sebbene siano noti i contrasti interpretativi ed il diverso orientamento anche di recente espresso da diversi giudici di merito, ritiene il giudicante che la posizione assunta Cass., sez. un., 12 aprile 1996, n. 3458, in *Giust. civ.*, 1996, I, 1267 ss.), su di un piano strettamente logico-giuridico, resti inattaccabile e debba essere condivisa.

La questione appare per la verità del tutto analoga a quella già affrontata dalla Cass. 9 giugno 1989, n. 2786, a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale degli art. 4 n. 1 l. 9 agosto 1971, n. 825 e art. 1 d.P.R. 20 settembre 1973, n. 599 nella parte in cui assoggettavano all'ILOR anche i lavoratori autonomi i cui redditi non siano assimilabili a quelli d'impresa.

Anche in quel caso, così come nel presente, di fronte alla pretesa di ripetizione delle somme indebitamente pagate è stata opposta l'eccezione di decadenza; nell'un caso ai sensi dell'art. 38 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 il quale prescrive che, «in caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento» l'istanza di rimborso deve essere presentata nel termine di decadenza di diciotto mesi dalla data del versamento stesso; nel caso che ci occupa, ai sensi dell'art. 13 comma 2 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641 il quale prescrive che «il contribuente può chiedere la restituzione delle tasse erroneamente pagate entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno del pagamento, o in caso di rifiuto dell'atto sottoposto a tassa, dalla data della comunicazione del rifiuto stesso».

Le sezioni unite hanno allora riaffermato il consolidato principio per cui la pronuncia di incostituzionalità di una norma, la quale pure ha efficacia *ex tunc* «non esplica nessun effetto rispetto ai rapporti giuridici definiti, per i quali sia intervenuto un giudicato, sia divenuto inoppugnabile un atto di imposizione preclusivo (per l'esaurimento o la mancata proposizione dei rimedi previsti), oppure siano decorsi i termini di prescrizione o di decadenza stabiliti dalla normativa del rapporto, con la conseguenza che la situazione generata dalla disposizione costituzionale non può più essere rimossa o regolata diversamente».

Pertanto, ogni volta che il rapporto tributario si sia comunque esaurito in forza della disciplina che regge il rapporto stesso, esso «rimane insensibile a qualsiasi vicenda sopravvenuta, consentendogli di mantenere efficacia nonostante l'inettitudine intrinseca delle norme su cui si fonda, riconosciuta incostituzionale, a giustificare lo spostamento patrimoniale (o più generalmente l'effetto giuridico prodotto)».

Quelle argomentazioni, ampiamente sviluppate nella ricordata sentenza, sono perfettamente riproducibili per la non dissimile ipotesi di contrasto della normativa nazionale con quella comunitaria, con la conseguenza della disapplicazione diretta ed immediata della norma difforme di diritto interno.

Pertanto il pagamento della tassa di concessione governativa sulle società, illegittima per contrasto con la norma comunitaria, configura dal punto di vista oggettivo un indebito, e, dal punto di vista soggettivo, un errore della società che ha versato quella tassa credendo di esserne obbligata in forza della normativa nazionale, così falsamente rappresentandosi il sistema normativo da applicarsi alla fattispecie, in ragione della mancata considerazione dell'incidenza del diritto comunitario sul diritto interno.

Anche in questo caso, così come nell'ipotesi di illegittimità costituzionale della norma impositiva, il contribuente che dubiti dell'illegittimità (costituzionale o comunitaria) di essa «deve responsabilmente correre il rischio del proprio convincimento», proponendo nei termini l'azione per la ripetizione, ma nulla potrà pretendere quando per il «comportamento inerte o rinunciatario dell'interessato» il rapporto si sia «cristallizzato».

Nella già richiamata Cass. 12 aprile 1996, n. 3458 si è inoltre riconosciuta la fondatezza dell'eccezione sollevata dall'amministrazione finanziaria, di decadenza, in quanto le norme sui limiti di restituzione delle tasse erroneamente pagate sono soggette al diritto interno, senza che possa nella specie riscontrarsi alcuna illegittima violazione del diritto costituzionalmente protetto di agire in giudizio, trattandosi di norma di carattere generale che ricomprende tutte le tasse erroneamente pagate quale che sia la causa dell'avvenuto indebito pagamento.

Né peraltro vale obiettare che tale decadenza non possa essere opposta per periodi anteriori al momento in cui lo Stato abbia provveduto alla corretta trasposizione nel diritto interno del contenuto precettivo della direttiva comunitaria. La tesi solitamente viene desunta dalla C. giust. CE 25 luglio 1991 (in causa C-208/90, Emmott contro Repubblica d'Irlanda). In quel caso la Corte ha invero risolto la questione pregiudiziale ad essa sottoposta affermando il principio che «il diritto

comunitario si oppone a che le autorità competenti di uno Stato membro facciano valere le norme procedurali nazionali relative ai termini di ricorso nell'ambito di un'azione avviata nei loro confronti da un singolo, dinanzi ai giudici nazionali, al fine della tutela dei diritti direttamente conferiti dall'art. 4 n. 1 della direttiva 79/7, finché tale Stato membro non abbia trasposto correttamente le disposizioni di tale direttiva nel suo ordinamento giuridico interno».

Quel principio però non può essere rapportato al caso di specie per la diversità che lo caratterizza; a differenza, infatti, del caso preso in esame dalla Corte di giustizia, che riguardava l'applicabilità di una direttiva la quale imponeva agli Stati specifici obblighi attuativi per l'affermazione concreta del diritto, nella fattispecie in esame, invece, nessuno specifico obbligo di fare da parte dello Stato è necessario per l'attuazione del chiaro principio espresso nella direttiva CEE 17 luglio 1969, n. 331 secondo il quale — come già ricordato — «oltre all'imposta sui conferimenti, gli Stati membri non applicano, per quanto riguarda le società, associazioni o persone giuridiche che perseguono scopi di lucro, nessun'altra imposizione, sotto qualsiasi forma, per l'immatricolazione o per qualsiasi altra formalità preliminare 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, tranne che per diritti di carattere remunerativo».

Tale direttiva, e l'interpretazione che ne ha dato la Corte di giustizia, ha carattere vincolante per il giudice nazionale e comporta, quindi la disapplicazione immediata e diretta della norma difforme del diritto interno.

Nel ricordato «caso Emmott», invece, che riguardava l'applicazione della direttiva 19 dicembre 1978, n. 797/CEE, relativa alla graduale attuazione del principio di parità di trattamento tra gli uomini e le donne in materia di sicurezza sociale, gli Stati membri dovevano, ai sensi dell'art. 8, mettere in vigore le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative necessarie per conformarsi alla direttiva entro sei anni dalla notifica, cioè entro il 23 dicembre 1984.

E allora ben si comprende perché la Corte di giustizia, nel ricordare che «gli Stati membri sono tenuti ad assicurare effettivamente la piena applicazione della direttiva in modo sufficientemente chiaro e preciso, affinché nel caso in cui la direttiva miri ad attribuire dei diritti ai singoli questi siano in grado di conoscere per intero i loro diritti ed eventualmente valersene davanti ai giudici nazionali», ha statuito che qualora lo Stato membro sia inadempiente, gli amministrati hanno il diritto di fare valere in giudizio quella direttiva. Si tratta comunque di «una garanzia minima» che «non può servire a giustificare la mancata adozione in tempo utile, da parte di uno Stato membro delle misure di attuazione adeguate allo scopo di ciascuna direttiva». Perciò, «ne deriva che, fino al momento della trasposizione corretta della direttiva, lo Stato membro inadempiente non può eccepire la tardività di un'azione giudiziaria avviata nei suoi confronti da un singolo al fine della tutela dei diritti che ad esso riconoscono le disposizioni della direttiva e che un termine di ricorso di diritto nazionale può cominciare a decorrere solo da tale momento».

La portata della decisione assunta nel ricordato «caso Emmott» è stata poi precisata dalla C. giust. CE 6 dicembre 1994 (causa C-419/92 - Johnos), nella quale richiamata la propria precedente giurisprudenza (C. giust. CE 27 ottobre 1993, causa C-338/91, Steenhorst-Neerings), ha ben chiarito che «la soluzione sviluppata nella sentenza Emmott era giustificata dalle circostanze tipiche della causa, nelle quali la decadenza dai termini arrivava a privare totalmente la ricorrente nella causa principale della possibilità di fare valere il suo diritto ...».

Conformemente alla giurisprudenza della Corte di giustizia per la quale le direttive dotate di un contenuto precettivo incondizionato hanno effetto diretto nell'ordinamento interno, occorre distinguere tra quelle che impongono agli Stati membri obblighi di non fare, da quelle che, invece, impongono agli stessi comportamenti attuativi del contenuto precettivo della direttiva, in un tempo prefissato. Solo in quest'ultimo caso la pendenza di quel termine esclude che possano decorrere termini di prescrizione o decadenza, impeditivi di un diritto che, ancora, non possa essere esercitato; il precetto incondizionato della direttiva avrà in quei casi effetto diretto nell'ordinamento interno solo al termine del periodo transitorio (v. C. giust. CE 21 giugno 1974 in causa 2/4 Reyners).

Quando invece la direttiva imponga agli Stati membri meri obblighi di non fare, il fatto che essi ritardino l'adeguamento della normativa nazionale a quella comunitaria, non preclude l'effetto diretto della direttiva nell'ordinamento interno con la conseguenza della immediata disapplicazione della norma interna contrastante.

In questi casi, perciò, non sussiste ragione per ritenere che in relazione all'esercizio di quei diritti non decorrano gli ordinari termini di prescrizione e decadenza.

Pertanto, non solo la decisione della Corte di giustizia presa nel ricordato caso Emmott non è applicabile alla fattispecie in esame, ma neppure sussiste alcun dubbio interpretativo rilevante ai sensi dell'art. 177 Tr. CEE.

L'esattezza di tale ragionamento è stata da ultimo confermata dalla stessa C. giust. CE 2 dicembre 1997 (causa C-188/95 Fantask A/S e a., inedita a quanto consta), che pronunciando sulla questione ha statuito il principio secondo cui «allo stato attuale, il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro, che non ha attuato correttamente la direttiva CE n. 69/335, come modificata, di opporre alle azioni dirette al rimborso di tributi riscossi in violazione di tale direttiva un termine di prescrizione nazionale che decorra dalla data di esigibilità dei tributi di cui trattasi, qualora tale termine non sia meno favorevole per i ricorsi basati sul diritto comunitario di quello dei ricorsi basati sul diritto interno e non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario».

Ebbene, sotto tale ultimo profilo, non può certo dirsi che il nostro ordinamento interno riservi una disciplina normativa difforme e deteriore, per il recupero della tassa annuale di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese, indebitamente versate per contrasto con la normativa comunitaria, rispetto alle ordinarie azioni di ripetizione di tributi indebitamente versati. Infatti, come già è stato ricordato, richiamando anche la recente Cass., sez. un., n. 3458 del 1996, la norma dell'art. 13 l. 26 ottobre 1972, n. 641, «è formulata in modo tale da ricomprendere tutte le tasse erroneamente pagate, quale che sia la causa dell'avvenuto indebito pagamento, sicché può riconoscersi che la disposizione dell'art. 13 stabilisce una decadenza di carattere generale per ogni domanda di restituzione, in conformità con l'indirizzo normativo secondo cui le tasse sulle concessioni governative sono sempre state soggette ad un regime di preclusioni, in relazione alle domande di rimborso».

Artificiose e prive di un reale fondamento sistematico appaiono quindi le argomentazioni volte a far leva sulla distinzione tra errore (falsa rappresentazione della realtà) e indebito, e sulla limitativa accezione del primo termine con riguardo al solo errore di fatto e con esclusione dunque dell'errore di diritto, a meno che non si voglia affermare che l'effetto della citata direttiva è quello di togliere *in radice* una potestà impositiva in materia da parte dello Stato membro, ciò che è stato espressamente escluso dalla ricordata Cass., sez. un., n. 3458 del 1996 e che invero non sembra possa sostenersi posto che la più corretta configurazione dei rapporti tra ordinamento interno e ordinamento comunitario è, come detto, in termini di disapplicazione del primo ove in contrasto con direttive sufficientemente chiare e precise. (*Omissis*).

[1644/276] [4464/120] [8376/360] (1-2) **Illegittimità e rimborso della c.d. tassa sulle società: una razionale conferma.**

1. *L'indiscussa efficacia vincolante della normativa comunitaria e l'(altrettanto) indiscussa disapplicazione della divergente disciplina nazionale.*

La tassa annuale di concessione governativa per l'iscrizione nel registro delle imprese, corrisposta dalle società fino al 1992, è stata oggetto di un profondo, oltre che travagliato, dibattito sia in dottrina (1) che in giurisprudenza, con particolare riguardo al problema del suo rimborso.

(1) Cfr. ARPANO, *Rimborso della tassa annuale di concessione governativa: la Consulta decide così*, in *Società*, 1995, 6, 763 ss.; BERLIRI, *Brevi note in ordine alla competenza dell'Autorità Giudiziaria in tema di rimborso della tassa sulle società*, in *Giur. imposte*, 1998, 1, 162 ss.; BOERO, *Tassa di concessione governativa ed iscrizione dell'atto costitutivo di società*, in *Giur. comm.*, 1992, II, 482 ss.; Id., *Ancora sulla legittimità della tassa di concessione governativa per l'iscrizione dell'atto costitutivo di società*, *ivi*, 831 ss.; CONTESTABILE, *Considerazioni e spunti in ordine all'illegittimità della c.d. tassa sulle società*, in *Giur. imposte*, 1996, 751 ss.; DEL FEDERICO, *Rimborso della così detta «tassa sulle società» e declino della giurisdizione condizionata*, in *Riv. dir. tribut.*, 1995, II, 1065 ss.; DE MARTINI, *Incompatibilità comunitaria della «tassa sulle società»*, in *Dir. prat. tribut.*, 1992, II, 809 ss.; DE RENZI SONNINO, *La tassa di concessione governativa dovuta dalle società per l'iscrizione nel registro delle imprese*, in *Rass. tribut.*, 1995, 479 ss.; FERRAÙ, *Azione per il rimborso della tassa sulle società*, in *Corr. tribut.*, 1994, 1422 ss.; GIACALONE, *La tassa annuale sulle società tra illegittimità dell'imposizione ed erroneità del pagamento*, in *Giust. civ.*, 1996, 1272 ss.; GLENDI, *Recupero della tassa sulle società e problemi di tutela giurisdizionale*, in *Giur. tribut.*, 1995, 298 ss.; PINO, *Sospetti di illegittimità sulla tassa di iscrizione delle società*, in *Corr. tribut.*, 1992, 1242 ss.; PIZZINI, *La tassa di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese*

La sentenza che qui si annota non presenta — opportunamente — osservazioni che si discostino dall'assetto raggiunto dalla Suprema Corte in merito all'illegittimità della tassa in discorso. Quest'ultima risulta in contrasto con la normativa comunitaria recata all'art. 10 della direttiva CEE n. 335/69, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali ed avente lo scopo precipuo di provvedere all'armonizzazione delle imposte indirette cui sono soggetti la raccolta di capitali e, più in particolare, i conferimenti in società.

Essa, in particolare, prevede che, oltre all'imposta sui conferimenti — che non è certamente identificabile con il nostro tributo — non sia applicabile nessun'altra imposizione sull'immatricolazione o sulle altre formalità preliminari all'esercizio dell'attività delle società.

Con la direttiva CEE n. 335/69 si è dunque inteso uniformare, a livello comunitario, la disciplina fiscale dei conferimenti in società, abolendo le imposte indirette sugli stessi gravanti nei singoli Stati e sostituendole con un'imposta riscossa una sola volta nel mercato comune e di pari livello in tutti gli Stati membri. Il mantenimento di altre imposte aventi le caratteristiche di quelle abolite pregiudicherebbe, infatti, l'obiettivo di un carico fiscale uniforme sui conferimenti.

La dottrina nazionale ha allora prontamente sottolineato l'incompatibilità della tassa di rinnovo con la succitata normativa comunitaria, in quanto lo stesso tributo, soprattutto a seguito del rilevante incremento del suo ammontare nonché della differenziazione tra le diverse forme societarie, veniva a perdere il suo carattere di «diritto remunerativo» (consentito dalla direttiva CEE n. 335/69 all'art. 12 lett. e), per assumere invece il carattere di «altra imposizione sotto qualsiasi forma»; vietata dall'art. 10.

Viceversa, l'amministrazione finanziaria ha ripetutamente tentato una strenua difesa della tassa (2) e la giurisprudenza, in un primo momento, ha assunto una posizione di sostanziale conferma dell'operato del legislatore (3).

L'iniziale posizione assunta dalla giurisprudenza è però ben presto mutata. Infatti, all'inizio degli anni '90, i giudici italiani hanno gradualmente preso coscienza delle innegabili problematiche che riguardavano il contrasto del tributo con il disposto dell'art. 10 della direttiva CEE n. 335/69 aprendo così le porte ad un profondo dibattito che ha visto, infine, la giurisprudenza (4) e la dottrina allinearsi nella posizione di condanna del tributo in parola.

Ciò prima ancora che sul punto intervenisse la Corte di giustizia europea, la quale (5) ha, da un lato, definitivamente sancito il divieto per gli Stati membri di istituire tributi annuali in ragione dell'iscrizione in registri, e la conseguente necessità per i giudici nazionali di disapplicare le norme che prevedano siffatti tributi.

Dall'altro lato, la Corte ha chiarito che non può assumere rilevanza alcuna la norma recata all'art. 12 della direttiva, la quale consente agli Stati solo l'applicazione di diritti che vengano corrisposti quali importi remunerativi delle spese sostenute nell'erogazione di servizi alle società: ciò dal momento che il tributo in questione non può rappresentare il corrispettivo del servizio di iscrizione, essendo manifestamente sproporzionato con il costo ritenuto mediamente congruo, e risultando comunque del tutto sganciato dall'effettivo servizio di cancelleria (che è infatti reso solo al momento dell'iscrizione nel registro e non negli anni successivi).

Muovendo da tali presupposti, la giurisprudenza nazionale si è univocamente pronunciata per il contrasto della disciplina regolatrice della tassa sulle società con la normativa comunitaria, su di essa prevalente (6), traendone le dovute conseguenze, ossia il diritto delle società contribuenti al rimborso delle somme corrisposte ed agli interessi di mora (7) e, talvolta, persino alla rivalutazione monetaria (8).

Della correttezza di tali soluzioni non si è mai dubitato: difatti, la disciplina comunitaria incondizio-

se. *Evoluzione normativa, contenzioso e legittimità in rapporto alla Direttiva CEE n. 335/1969*, in *Fisco*, 1992, 1502 ss.; TESAURO, *A proposito del contrasto tra la Direttiva comunitaria sulla raccolta di capitali e la tassa annuale di concessione governativa sull'iscrizione della società nel registro delle imprese*, in *Giur. it.*, 1991, I, 2, 663 ss.; VOGLINO, *Il rimborso della c.d. «tassa sulle società» tra persuasive conferme ed inverosimili escogitazioni*, in *Boll. tribut.*, 1996, 10, 839 ss.

(2) Cfr. Risoluzione ministeriale 4 ottobre 1986, n. 333204, in *Fisco*, 1986, 7703 ss.; Risoluzione ministeriale 3 febbraio 1989, n. 500016, *ivi*, 1989, 1615 ss.; BATTI, *Tassa CC.GG.: la Cassazione conferma l'illegittimità*, in *Società*, 1995, 4, 507 ss.

(3) Cfr. Trib. Milano 4 aprile 1989, n. 4533, in *Dir. prat. tribut.*, 1989, II, 1143 ss.

(4) Cfr. Trib. Genova 24 marzo 1992, n. 1081, in *Dir. prat. tribut.*, 1992, II, 809 ss.: si tratta della prima pronuncia con la quale — ancor prima che intervenisse la Corte di giustizia europea — si è disapplicato il tributo e condannato l'amministrazione finanziaria al rimborso delle somme indebitamente percepite.

(5) C. giust. CE 20 aprile 1993, in *Corr. giur.*, 1993, 6, 670 ss., con nota di GIACALONE, *Il «contenzioso» comunitario sulla tassa per l'iscrizione delle società*.

(6) Sullo specifico aspetto dell'applicabilità diretta delle direttive comunitarie nell'ordinamento interno, v. *ex pluribus*, Cass., sez. un., 12 aprile 1996, n. 3458; Cass., sez. I, 28 marzo 1994, n. 2992, in *Boll. tribut.*, 1994, 892 ss.; Cass. 23 novembre 1994, n. 9900, *ivi*, 1995, 787 ss. Per una rassegna della dottrina e della giurisprudenza europea sul punto, v. SPOSITO, *Ancora una pronuncia sulla efficacia diretta delle norme comunitarie*, in questa *Rivista*, 1997, 6, 1050 ss.

(7) Cfr. Trib. Genova 24 marzo 1992, n. 1081, cit.

(8) Cfr. Trib. Brescia 8 giugno 1994, in *Giur. tribut.*, 1995, 291 ss.

nata e precisa prevale sempre e direttamente sulle contrastanti normative nazionali dei singoli Stati membri, che devono disapplicarsi per il noto primato del diritto comunitario, e la disciplina interna regolatrice della c.d. tassa sulle società contrasta palesemente con le ricordate disposizioni della direttiva CEE n. 335/69.

Anche il tribunale di Messina non pare discostarsi da tale orientamento. Relativamente alla illegittimità del tributo, le motivazioni appaiono poi sorrette da chiarezza e razionalità evidenti, in particolare laddove si afferma che la disapplicazione della disciplina interna «non può che concernere il tributo nella sua concreta configurazione attribuitagli dal legislatore nazionale. Non è cioè possibile al giudice ordinario salvare almeno una parte del tributo, nei limiti in cui esso sia giustificato dalla remunerazione dei puri costi».

Il giudizio, in sostanza, deve investire le leggi nazionali in questione, così come formulate: al riscontro della loro incompatibilità col diritto comunitario consegue la loro disapplicazione, «senza possibilità di scindere l'inscindibile fissando importi e modalità (non contemplate nella legge) fino a concorrenza dei quali ritenere la compatibilità con la normativa CEE».

Per poter essere considerato un lecito diritto remunerativo la tassa avrebbe dovuto essere proporzionata al costo effettivo del servizio; non essendovi proporzionalità, non si versa nell'ipotesi di diritto remunerativo e, pertanto, si ha l'illegittimità dell'imposizione, con la sua conseguente disapplicazione — si badi bene — *in toto* (9).

Del resto, il carattere remunerativo o meno dell'imposizione in questione attiene al diritto e non al fatto, sicché compete al giudice verificare se, per caratteristiche e struttura, il tributo risponda ai requisiti delineati dalla giurisprudenza comunitaria; ed il giudice di merito, nella sentenza in commento, ha indubbiamente mostrato di essere in grado di raccogliere il «messaggio» contenuto nella sentenza della Corte comunitaria (10).

Pertanto, il diritto di ottenere il rimborso di tributi percepiti in violazione delle norme del diritto comunitario è la conseguenza ed il completamento dei diritti riconosciuti ai singoli dalle norme comunitarie così come interpretate dalla Corte di Giustizia (11).

2. Diritto al rimborso: decadenza tributaria o prescrizione ordinaria? Recenti conferme della Corte di giustizia europea.

Allo stato attuale è dunque indiscutibile la non debenza della tassa in questione, onde il diritto delle società all'integrale rimborso delle somme da esse versate a tale titolo. Tuttavia, qualche osservazione occorre dedicare alla questione della decadenza del diritto al rimborso, aspetto problematico ed oggetto di opinioni — dottrinali e giurisprudenziali — piuttosto discordanti (12).

La sentenza in commento ritiene condivisibile quanto già sostenuto, sul punto, dalla Cass., sez. un., n. 3458 del 1996, che — ponendosi in contrasto con la giurisprudenza di merito — ha ritenuto che nel vigente sistema tributario la restituzione delle tasse sulle concessioni governative pagate per «errore sui presupposti dell'obbligazione tributaria» è soggetta alla decadenza triennale di cui all'art. 13 D.P.R. n. 641 del 1972 e che a tale regime perciò non sfuggirebbe la tassa in discorso.

Tale statuizione, si è detto, è intervenuta contrapponendosi alle posizioni prese da numerosi giudici di merito, che avevano in fatti sancito l'inapplicabilità della norma sopra richiamata, osservando che la suddetta decadenza riguarderebbe solo le «tasse erroneamente pagate», mentre nel caso di specie sarebbe in questione il corretto adempimento di un obbligo fissato dalla legge, solo in seguito riconosciuta illegittima (13).

Ancora, secondo tale orientamento, il riferimento all'ipotesi dell'errore non sarebbe pertinente, poiché non si ravviserebbe una situazione psicologica di falsa rappresentazione conoscitiva di una realtà di fatto o di diritto che abbia esplicato efficacia sulla determinazione volitiva dell'autore del pagamento (14).

(9) Cfr. GIACALONE, *op. cit.*, 1273 s.; DE RENZIS SONNINO, *op. cit.*, 487 ss.

(10) Cfr. C. giust. CEE 20 aprile 1993; GIACALONE, *op. cit.*, 1275 ss.

(11) Cfr. C. giust. CE 2 dicembre 1997, causa C-188/95, *Fantask*, in *Racc.*, 1997, 6783 ss.; C. giust. CE 22 ottobre 1998, causa C-10/97, *IN.CO.GE.* '90, inedita.

(12) Sul punto, v. CIPOLLA, *Alcune osservazioni sul diritto al rimborso della «tassa società»*, in *Società*, 1997, 2, 147 ss.; BARBUTO, *Supertassa societaria e Corte di Giustizia CEE. La questione dei rimborsi*, in *Fisco*, 1993, 5922 ss.; DE RENZIS SONNINO, *op. cit.*, 503 ss. In particolare, per una sintesi delle diverse posizioni in dottrina, v. GIACALONE, *op. cit.*, 1276 ss.

(13) Cfr. App. Genova 17 dicembre 1993, in *Fisco*, 1994, 2986 ss.; Trib. Firenze 23 aprile 1996, in *Guida al diritto*, 22 giugno 1996.

(14) Cfr. CAPUTO, *Tassa sulle società. Per il rimborso vale il termine di decadenza o prescrizione?*, in *Fisco*, 1993, 9973 ss.; CIPOLLA, *op. cit.*, 149 ss.; MONTESANO, *Questioni procedurali per il rimborso della c.d. tassa sulle società*, in *Società*, 1995, 840 ss.; SETTI, *Tassa sulle società: rapporto tra giudice ordinario e giudice amministrativo*, in *Corr. tribut.*, 1994, 2633 ss.; VOGLINO, *op. cit.*, 840. Nella giurisprudenza di merito era prevalente il convincimento della rilevanza del profilo soggettivo dell'errore in ordine alla previsione del termine di decadenza: cfr. App. Genova 17 dicembre 1993, cit.; Trib. Brescia 20 giugno 1994, in *Boll. tribut.*, 1994, 1698; Trib. Venezia 12 aprile 1994, in *Corr. tribut.*, 1994, 2653. V., però, anche Trib. Milano 6 novembre 1995, in *Boll. tribut.*, 1996, 90 ss., per l'applicabilità del termine di decadenza.

Viceversa, la Suprema Corte ha ritenuto che il termine di decadenza triennale si applichi anche al nostro caso, statuendo che la norma ricomprende tutte le tasse erroneamente pagate, quale che sia la causa dell'indebito pagamento ed a prescindere dall'errore del contribuente: ciò sulla base di quell'orientamento volto a configurare la peculiare fattispecie dell'indebito tributario in chiave unitaria, indipendentemente dalle diverse cause che possono determinarlo e negando, di conseguenza, la validità, nello specifico settore tributario, di qualunque distinzione tra indebito oggettivo e soggettivo, la quale, nella particolare accezione utilizzata (diversa, si sottolinea, da quella civilistica), non possiede alcun fondamento normativo (15).

Conseguentemente, per il giudice di Messina «artificiose e prive di un reale fondamento sistematico appaiono (...) le argomentazioni volte a far leva sulla distinzione tra errore (falsa rappresentazione della realtà) e indebito».

Tale orientamento è peraltro frutto dell'attenta valutazione della giurisprudenza della Corte di giustizia, ad avviso della quale il diritto comunitario — in assenza di una normativa comunitaria in materia — non vieta ad uno Stato membro, che non ha attuato correttamente la CEE n. 335/69, di opporre alle azioni dirette al rimborso di tributi riscossi in violazione di questa un termine di prescrizione nazionale (16) decorrente dalla data di esigibilità dei tributi stessi, sempre che tale termine non sia meno favorevole per i ricorsi basati sul diritto comunitario di quello dei ricorsi basati sul diritto interno e non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (17).

Anche con le più recenti statuizioni (18) la Corte di giustizia in realtà non fa che proseguire, evidentemente, nell'opera (19) di «contenimento» della portata del principio enunciato dalla sentenza *Fantask* (20), nella quale la decadenza dai termini arrivava a privare totalmente la ricorrente nella causa principale della possibilità di far valere il suo diritto alla parità di trattamento in virtù di una direttiva comunitaria.

GIANLUCA SPOLIO

(15) Cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, 350 ss.; DE RENZIS SONNINO, *op. cit.*, 503 ss.

(16) «Il diritto comunitario non osta, in linea di principio, a che la normativa di uno Stato membro contempli, accanto ad un termine di prescrizione ordinario applicabile alle azioni di ripetizione dell'indebito tra privati, modalità particolari di reclamo e di azione giudiziale per la contestazione delle tasse e degli altri tributi»: C. giust. CE 15 settembre 1998, causa C-231/96, *Edis*, inedita; C. giust. CE 15 settembre 1998, causa C-260/96, *Spac*, in *Foro it.*, 1998, IV, 369; C. giust. CE 22 ottobre 1998, cause riunite da C-10/97 a C-22/97, *IN.CO.GE.* '90, cit.

(17) Cfr. C. giust. CE 2 dicembre 1997, causa C-188/95, *Fantask*, cit., in *Boll. tribut.*, 1998, 388, con nota di VOGLINO.

(18) Cfr. C. giust. CE 15 settembre 1998, causa C-260/96, *Spac*, cit.; C. giust. CE 22 ottobre 1998, cause riunite da C-10/97 a C-22/97, *IN.CO.GE.* '90, cit.; MEDICI, *Ulteriori considerazioni sulla questione del termine dell'azione di rimborso della tassa sulle società alla luce del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia delle Comunità europee*, in *Boll. tribut.*, 1997, 519 ss.

(19) Iniziata con la C. giust. CE 27 ottobre 1993, causa C-338/91, *Steenhorst-Neerings*, in *Foro it. Rep.*, 1996, *Unione europea*, n. 1285.

(20) Di questa si è sottolineata, in più sedi (anche nella sentenza in commento), la singolarità della fattispecie sottoposta alla Corte.