



Corte Costituzionale

Sentenza del 18/04/1991 n. 168

Intitolazione:

Imposta di registro. Tassazione delle delibere di emissione di obbligazioni. Contrasto con la normativa comunitaria. Questione di costituzionalita'. Inammissibilita'.

Massima:

E' inammissibile la questione di legittimita' costituzionale dell'art. 4 lette e) della tariffa, parte I, allegato A, d.p.r. 26/10/72 n. 634 nella parte in cui assoggetta ad imposta di registro, in contrasto con la normativa comunitaria, le delibere di emissione di obbligazioni societarie.

Testo:

DIRITTO 1. La Corte e' chiamata a decidere se il disposto dell'art. 4, lettera e), della tariffa, parte I, Allegato A), al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro) - che fino alla modifica apportata dall'art. 4 della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), ha assoggettato all'imposta di registro la (delibera di) emissione di obbligazioni da parte di societa' - sia costituzionalmente legittimo in relazione all'art. 76 della Costituzione per aver violato i principi posti dalla legge delega del 9 ottobre 1971, n. 825, non avendo dato attuazione alla direttiva del Consiglio delle Comunita' europee del 17 luglio 1969 (concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali) nella parte in cui questa (all'art. 11) escludeva da qualsiasi imposizione tributaria l'emissione di obbligazioni da parte di societa'.

2. Va premesso che la L. 9 ottobre 1971, n. 825 ("Delega al Governo della Repubblica per la riforma tributaria") aveva tra l'altro prescritto, all'art. 7, che la disciplina dell'imposta di registro e di bollo dovesse essere riveduta dando adeguata attuazione alla direttiva del Consiglio dei Ministri delle Comunita' europee del 17 luglio 1969 concernente le imposte indirette sulla raccolta dei capitali. In particolare l'art. 11 di tale direttiva impegnava gli Stati membri - entro il termine dell'1 gennaio 1972 - a non sottoporre ad alcuna imposizione, sotto qualsiasi forma, i prestiti contratti (dalle societa' di capitali) a mezzo di emissione di obbligazioni, nonche' la creazione, emissione, ammissione in borsa, messa in circolazione o negoziazione delle obbligazioni medesime.

Invece il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 - nel porre la nuova disciplina dell'imposta di registro - non ha dato attuazione, per la parte che interessa in questo giudizio, alla direttiva comunitaria giacche' la lettera e) dell'art. 4 della tariffa, parte I dell'allegato A (al quale occorre far riferimento in ragione del rinvio contenuto nell'art. 2 del D.P.R. n. 634 citato che definisce gli atti soggetti a registrazione) prevede (e quindi assoggetta ad imposizione) le deliberazioni o verbali di emissione di obbligazioni o di altri titoli di credito emessi in serie. Solo con la successiva riforma dell'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) il legislatore ha rimosso tale imposizione, dando infine attuazione alla menzionata prescrizione della direttiva comunitaria; ed infatti l'art. 4 della parte I della tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 citato, nell'elencare gli atti propri delle societa' di qualunque tipo assoggettati all'imposizione, non contempla piu' l'emissione di obbligazioni e quindi ha abrogato la disposizione censurata.

3. Un primo profilo di rilevanza della questione di costituzionalita' attiene alla retroattivita' della disposizione dell'art. 4 da ultimo citato. In effetti l'art. 79 del D.P.R. n. 131 del 1986 ha, si', previsto una retroattivita' delle disposizioni piu' favorevoli ai contribuenti in esso contenute, ma l'ha condizionata alla sussistenza di determinati presupposti;

ha infatti prescritto che tali disposizioni - tra le quali indubbiamente rientra anche l'art. 4 citato nella parte che interessa - abbiano effetto anche per gli atti anteriori alla sua entrata in vigore sempre che a tale data fosse pendente controversia o fosse stata presentata domanda di rimborso.

Pertanto, come esattamente ha osservato la Commissione rimettente, la questione di costituzionalita', come sopra posta, e' rilevante nel giudizio a quo nonostante l'abrogazione della norma censurata perche' la retroattivita' della piu' favorevole disposizione del citato nuovo testo unico sull'imposta di registro - ritenuta da questa Corte in precedenti pronunce (ord. n. 21 del 1990 e nn. 54 e 31 del 1989) che hanno dichiarato inammissibile la medesima questione di costituzionalita' in ragione dell'applicabilita', in quei casi, dello jus superveniens - non giova invece, nel caso di specie, alla societa' ricorrente perche' non ricorre nessuna delle due condizioni poste dal citato art. 79, avendo quest'ultima proposto sia la domanda di rimborso che il ricorso alla Commissione tributaria successivamente all'entrata in vigore del D.P.R. n. 131 del 1986. 4. La questione pero' difetta di rilevanza sotto un altro profilo. Prima ancora di esaminare il denunciato contrasto tra la norma censurata (contenuta in legge delega) ed i principi posti dalla legge di delega (n. 825 del 1971) occorre preliminarmente valutare l'incidenza dell'ulteriore e diverso contrasto tra la medesima norma e la prescrizione della direttiva comunitaria suddetta al fine di verificare se il giudice a quo avesse dovuto, o meno, fare applicazione della stessa. Costituisce infatti indefettibile presupposto di rilevanza del giudizio incidentale di costituzionalita' la necessita' per il giudice rimettente di applicare la norma censurata.

Soccorre a tal proposito la giurisprudenza sui rapporti tra ordinamento interno ed ordinamento comunitario, quale progressivamente enunciata da questa Corte soprattutto a partire dalla sentenza n. 170 del 1984, che costituisce un costante punto di riferimento della successiva elaborazione. E' in tale pronuncia infatti che questa Corte - rimeditando il proprio precedente orientamento sulla relazione (e sull'eventuale contrasto) tra la norma comunitaria e quella emanata dallo Stato e disegnando le coordinate piu' generali in cui va a collocarsi ogni singola questione piu' particolare (tra cui quella in esame) - ha enunciato il principio fondamentale (ispirato alla dottrina della pluralita' degli ordinamenti giuridici) secondo cui i due ordinamenti, comunitario e statale, sono "distinti ed al tempo stesso coordinati" (secondo la ripartizione di competenze stabilita e garantita dai Trattati istitutivi) e le norme del primo vengono, in forza dell'art. 11 della Costituzione, a ricevere "diretta applicazione" in quest'ultimo, pur rimanendo estranee al sistema delle fonti statali. L'effetto di tale diretta applicazione - ha puntualizzato la Corte - non e' quindi la caducazione della norma interna incompatibile, bensì la mancata applicazione di quest'ultima da parte del giudice nazionale al caso di specie, oggetto della sua cognizione, che pertanto sotto tale aspetto e' attratto nel plesso normativo comunitario.

Puo' aggiungersi che tale principio, desumibile dal Trattato istitutivo della Comunita' europea (per il tramite della sua legge di esecuzione), e' coerente con l'art. 11 della Costituzione che riconosce la possibilita' di limitazioni alla sovranita' statale, quale puo' qualificarsi l'effetto di "non applicazione" della legge nazionale (piuttosto che di "disapplicazione" che evoca vizi della norma in realta' non sussistenti in ragione proprio dell'autonomia dei due ordinamenti); peraltro l'ordinamento statale non si apre incondizionatamente alla normazione comunitaria giacche' in ogni caso vige il limite del rispetto dei principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale e dei diritti inalienabili della persona umana, con conseguente sindacabilita', sotto tale profilo, della legge di esecuzione del Trattato (vd. anche in tal senso la sentenza n. 232 del 1989). Tali principi sono stati riferiti dalla Corte, nella citata pronuncia n. 170 del 1984, ai regolamenti comunitari, che - come fonte di diritto derivato - riscontrano la connotazione di normazione compiuta ed immediatamente applicabile, anche se in ipotesi contrastante con una norma di legge statale, sia essa anteriore che successiva (in senso conforme vd. anche ord. n. 81 e sentt. nn. 47 e 48 del 1985).

La successiva giurisprudenza di questa Corte ha confermato ed ulteriormente

sviluppato questo orientamento arricchendo con nuove tessere il complessivo mosaico della "diretta applicabilita'" della normativa comunitaria. Ed infatti con sentenza n. 113 del 1985 e' stata ritenuta l'immediata applicabilita' anche delle statuizioni delle sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunita' europee pronunciate in via pregiudiziale ai sensi dell'art. 177 del Trattato. Successivamente analoga efficacia e' stata riconosciuta, con sentenza n. 389 del 1989, anche alle norme comunitarie come interpretate in pronunce rese dalla medesima Corte in sede contenziosa ai sensi dell'art. 169 del Trattato; la medesima pronuncia ha anche affermato che la normativa comunitaria deve trovare immediata applicazione non solo da parte del giudice nazionale nell'esercizio della sua giurisdizione, ma anche della stessa Pubblica Amministrazione nello svolgimento della sua attivita' amministrativa.

Questo sviluppo coerente ha da ultimo toccato anche le direttive comunitarie la cui possibilita' di immediata applicabilita' e' gia' stata riconosciuta - nei limiti indicati dalla Corte di giustizia (per i quali vd. infra) - da questa Corte nella sentenza n. 64 del 1990 ancorche' al fine di escludere che l'esito del referendum abrogativo possa incidere sull'applicabilita' nell'ordinamento nazionale delle direttive medesime.

5. Puo' pertanto ulteriormente puntualizzarsi che dall'affermata autonomia, rispetto all'ordinamento nazionale, dell'ordinamento comunitario, ritenuto idoneo ad attrarre direttamente nella disciplina da esso posta questioni rientranti nelle materie dei trattati comunitari, discende che e' proprio nel sistema delle fonti del medesimo ordinamento comunitario che vanno verificate le condizioni per l'immediata applicabilita', nei singoli ordinamenti degli Stati membri, della normativa in esso prodotta (fatto sempre salvo il ricordato limite desumibile dall'art. 11 della Costituzione). Quindi per le direttive, in particolare, occorre far riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunita' europee, che - interpretando l'art. 189 del Trattato di Roma sul carattere vincolante delle direttive per gli Stati membri - ha da tempo elaborato principi molto puntuali, ritenendo che "in tutti i casi in cui alcune disposizioni di una direttiva appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia tempestivamente recepito la direttiva nel diritto nazionale sia che l'abbia recepita in modo inadeguato" (sent. 22 giugno 1989, in causa 103/88; sent. 20 settembre 1988, in causa 31/87; sent. 8 ottobre 1987, in causa 80/86; sent. 24 marzo 1987, in causa 286/85). In particolare in quest'ultima pronuncia la Corte del Lussemburgo ha puntualizzato che la disposizione della direttiva che risponda ai presupposti suddetti possa essere invocata dal singolo innanzi al giudice nazionale "onde far disapplicare qualsiasi norma di diritto interno non conforme a detto articolo".

Pertanto la diretta applicabilita', in tutto o in parte, delle prescrizioni delle direttive comunitarie non discende unicamente dalla qualificazione formale dell'atto fonte, ma richiede ulteriormente il riscontro di alcuni presupposti sostanziali: la prescrizione deve essere incondizionata (si' da non lasciare margine di discrezionalità agli altri Stati membri nella loro attuazione) e sufficientemente precisa (nel senso che la fattispecie astratta ivi prevista ed il contenuto del precetto ad essa applicabile devono essere determinati con completezza, in tutti i loro elementi), ed inoltre lo Stato destinatario - nei cui confronti (e non gia' nei confronti di altri) il singolo faccia valere tale prescrizione - deve risultare inadempiente per essere inutilmente decorso il termine previsto per dar attuazione alla direttiva. La ricognizione in concreto di tali presupposti costituisce l'esito di un'attivita' di interpretazione della direttiva comunitaria e delle sue singole disposizioni che il giudice nazionale puo' effettuare direttamente ovvero rimettere alla Corte di giustizia ai sensi dell'art. 177, comma 2, del Trattato di Roma, facolta' quest'ultima che invece costituisce obbligo per il giudice nazionale di ultima istanza (art. 177, comma 3, citato), sempre che - secondo quanto ritenuto dalla stessa giurisprudenza della Corte di giustizia (sent. 6 ottobre 1982, in causa 283/81) - il precetto della norma comunitaria non si imponga con tale evidenza da non lasciare adito ad alcun ragionevole dubbio sulla sua esegesi.

6. Nel caso all'esame di questa Corte - la quale, ferma restando la facolta'

di sollevare anch'essa questione pregiudiziale di interpretazione ai sensi dell'art. 177 citato, puo' procedere, al fine suddetto, alla diretta interpretazione della normativa comunitaria (come in sent. n. 64 del 1990 e n. 403 del 1987, anche se talora in passato - vd. ord. n. 206 del 1976 - ha demandato tale compito al giudice a quo) - risulta con chiara evidenza che l'art. 11 della direttiva del Consiglio delle Comunita' europee del 17 luglio 1969 (concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali) pone agli Stati membri una prescrizione incondizionata (perche' non lascia margine di discrezionalita' ai legislatori nazionali escludendo in ogni caso la tassazione dell'emissione di obbligazioni) e sufficientemente precisa (trattandosi di un obbligo di astenersi dall'imposizione fiscale compiutamente definito e non abbinabile a alcuna ulteriore puntualizzazione di dettaglio); risulta inoltre che lo Stato italiano non ha dato attuazione alla direttiva nel previsto termine dell'1 gennaio 1972, ma solo successivamente con il nuovo testo unico sull'imposta di registro. Pertanto - in applicazione dei principi finora esposti - gia' nel periodo di tempo tra la scadenza del termine suddetto e l'entrata in vigore del D.P.R. n. 131 del 1986, nonche' anche successivamente nei limiti in cui quest'ultimo, non avendo piena efficacia retroattiva, non ha sanato ogni situazione pregressa, il contribuente poteva opporre all'Amministrazione statale la diretta applicabilita' della norma comunitaria contenuta nella direttiva citata ed il giudice adito in sede contenziosa era tenuto a non applicare la corrispondente norma nazionale con essa confliggente con la conseguenza di accertare la non debenza dell'imposta de qua. Verificandosi nel giudizio a quo questa evenienza, in cui il giudice e' tenuto a non applicare una norma nazionale per contrasto con una norma comunitaria, e' conseguentemente inammissibile per difetto di rilevanza la questione di costituzionalita' della prima sotto il denunciato profilo della violazione dell'art. 76 della Costituzione per eccesso di delega. P.Q.M.

La Corte Costituzionale dichiara inammissibile la questione di legittimita' costituzionale, in riferimento all'art. 76 della Costituzione, dell'art. 4, lettera e), della Tariffa, parte I, Allegato A), al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), sollevata dalla Commissione tributaria di primo grado di Ancona con l'ordinanza in epigrafe.