CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **168/1991** (ECLI:IT:COST:1991:168)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **CORASANITI** - Redattore: - Relatore: **GRANATA**
Camera di Consiglio del **20/03/1991**; Decisione del **08/04/1991**
Deposito del **18/04/1991**; Pubblicazione in G. U. **24/04/1991**
Norme impugnate:
Massime: **17191 17192 17193 17194 17195**
Atti decisi:

N. 168

SENTENZA 8-18 APRILE 1991

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: dott. Aldo CORASANITI; Giudici: prof. Giuseppe BORZELLINO, dott. Francesco GRECO, prof. Gabriele PESCATORE, avv. Ugo SPAGNOLI, prof. Francesco Paolo CASAVOLA, prof. Antonio BALDASSARRE, prof. Vincenzo CAIANIELLO, avv. Mauro FERRI, prof. Luigi MENGONI, prof. Enzo CHELI, dott. Renato GRANATA, prof. Giuliano VASSALLI;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 4, lett. e), della tariffa A allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, ("Disciplina dell'imposta di registro"), promosso con ordinanza emessa il 2 marzo 1990 dalla Commissione tributaria di primo grado di Ancona, sul ricorso proposto da S.p.a. Industria Dolciaria Giampaoli contro Ufficio del Registro di Ancona iscritta al n. 724 del registro ordinanze 1990 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 49, prima serie speciale, dell'anno 1990;

Udito nella camera di consiglio del 20 marzo 1991 il Giudice relatore Renato Granata;

RITENUTO IN FATTO

Con ordinanza del 2 marzo 1990 la Commissione Tributaria di I grado di Ancona ha sollevato questione incidentale di legittimità costituzionale dell'art. 4, lett. e), della tariffa A allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634 (che sottopone ad imposta di registro le delibere societarie di emissioni di obbligazioni) per contrasto con l'art. 76 della Costituzione ritenendo sussistere un eccesso della delega conferita dal legislatore con l'art. 7, 1° comma, legge 9 ottobre 1971 n. 825 che - nel porre i principi cui si sarebbe dovuta ispirare, tra l'altro, la riforma dell'imposta di registro - aveva prescritto il rispetto dell'art. 11 della direttiva del Consiglio delle Comunità Europee del 17 luglio 1969 che obbligava gli Stati membri a non sottoporre ad alcuna imposizione, sotto qualsiasi forma, i prestiti contratti mediante emissione di obbligazioni.

La questione è stata sollevata nel corso di un giudizio promosso con ricorso dell'11 dicembre 1986 dalla "Giampaoli Industria Dolciaria" S.p.a. per l'impugnativa del silenzio rifiuto dell'ufficio del Registro di Ancona al quale in data 2 settembre 1986 la società aveva chiesto il rimborso della imposta di registro versata per la emissione di un prestito obbligazionario sostenendo che tale versamento, effettuato per ottemperare all'obbligo di cui all'art. 4, cit., non era in realtà dovuto, atteso che tale norma contrastava con la direttiva comunitaria suddetta.

La Commissione rimettente riteneva rilevante la questione perché non giovava alla società ricorrente la successiva più favorevole normativa della nuova legge di registro (d.P.R. n. 131 del 1986) che ha eliminato l'imposizione fiscale de qua, giacché il testuale disposto del secondo comma dell'art. 79 prevede che al rimborso delle imposte già pagate si può far luogo soltanto nel caso in cui alla data del 1 luglio 1986 (termine poi prorogato al 24 agosto 1986) fosse pendente controversia o fosse stata presentata domanda di rimborso. Invece la domanda di rimborso della società ricorrente era datata 2 settembre 1986 e il ricorso era pendente dall'11 dicembre 1986 e quindi non ricorreva alcuno dei presupposti richiesti per l'applicazione della norma più favorevole.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. - La Corte è chiamata a decidere se il disposto dell'art. 4, lettera e), della tariffa, parte prima, 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 società - 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 Comunità 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 società.

2. - Va premesso che la legge 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 Comunità 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 del 1° gennaio 1972 - a non sottoporre ad alcuna imposizione, sotto qualsiasi forma, i prestiti contratti (dalle società di capitali) a mezzo di emissione di obbligazioni, nonché 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 giacché la lettera e) dell'art. 4 della tariffa, parte prima dell'allegato A (al quale occorre far riferimento in ragione del rinvio contenuto nell'art. 2 del d.P.R. n. 634 cit. 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 prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 cit., nell'elencare gli atti propri delle società di qualunque tipo assoggettati all'imposizione, non contempla più l'emissione di obbligazioni e quindi ha abrogato la disposizione censurata.

3. - Un primo profilo di rilevanza della questione di costituzionalità attiene alla retroattività della disposizione dell'art. 4 da ultimo citato.

In effetti l'art. 79 del d.P.R. n. 131 del 1986 ha, sì, previsto una retroattività delle disposizioni più 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 cit. 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 costituzionalità, come sopra posta, è rilevante nel giudizio a quo nonostante l'abrogazione della norma censurata perché la retroattività della più favorevole disposizione del citato nuovo testo unico sull'imposta di registro - ritenuta da questa Corte in precedenti pronunce (ord. n. 21 del 1990 e n. 54 e 31 del 1989) che hanno dichiarato inammissibile la medesima questione di costituzionalità in ragione dell'applicabilità, in quei casi, dello jus superveniens - non giova invece, nel caso di specie, alla società ricorrente perché non ricorre nessuna delle due condizioni poste dal cit. 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 però difetta di rilevanza sotto un altro profilo.

Prima ancora di esaminare il denunciato contrasto tra la norma censurata (contenuta in legge delegata) 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 costituzionalità la necessità 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. È 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 più generali in cui va a collocarsi ogni singola questione più particolare (tra cui quella in esame) - ha enunciato il principio fondamentale (ispirato alla dottrina della pluralità 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 Cost., 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 è 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 è attratto nel plesso normativo comunitario.

Può aggiungersi che tale principio, desumibile dal Trattato istitutivo della Comunità europea (per il tramite della sua legge di esecuzione), è coerente con l'art. 11 Cost. che riconosce la possibilità di limitazioni alla sovranità statuale, quale può qualificarsi l'effetto di "non applicazione" della legge nazionale (piuttosto che di "disapplicazione" che evoca vizi della norma in realtà non sussistenti in ragione proprio dell'autonomia dei due ordinamenti); peraltro l'ordinamento statale non si apre incondizionatamente alla normazione comunitaria giacché in ogni caso vige il limite del rispetto dei principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale e dei diritti inalienabili della persona umana, con conseguente sindacabilità, sotto tale profilo, della legge di esecuzione del Trattato (v. 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 v. anche ord. n. 81 e sent. 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 applicabilità" della normativa comunitaria. Ed infatti con sentenza n. 113 del 1985 è stata ritenuta l'immediata applicabilità anche delle statuizioni delle sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità europee pronunciate in via pregiudiziale ai sensi dell'art. 177 del Trattato. Successivamente analoga efficacia è 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 attività amministrativa.

Questo sviluppo coerente ha da ultimo toccato anche le direttive comunitarie la cui possibilità di immediata applicabilità è già stata riconosciuta - nei limiti indicati dalla Corte di Giustizia (per i quali v. infra) - da questa Corte nella sentenza n. 64 del 1990 ancorché al fine di escludere che l'esito del referendum abrogativo possa incidere sull'applicabilità nell'ordinamento nazionale delle direttive medesime.

5. - Può 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 è proprio nel sistema delle fonti del medesimo ordinamento comunitario che vanno verificate le condizioni per l'immediata applicabilità, nei singoli ordinamenti degli Stati membri, della normativa in esso prodotta (fatto sempre salvo il ricordato limite desumibile dall'art. 11 Cost.). Quindi per le direttive, in particolare, occorre far riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità 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 n. 103/88; sent. 20 settembre 1988, in causa n. 31/87; sent. 8 ottobre 1987, in causa n. 80/86; sent. 24 marzo 1987, in causa n. 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 applicabilità, in tutto od 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 (sì da non lasciare margine di discrezionalità agli 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 compiutezza, in tutti i loro elementi), ed inoltre lo Stato destinatario - nei cui confronti (e non già 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'attività di interpretazione della direttiva comunitaria e delle sue singole disposizioni, che il giudice nazionale può effettuare direttamente ovvero rimettere alla Corte di giustizia ai sensi dell'art. 177, secondo comma, del Trattato di Roma, facoltà quest'ultima che invece costituisce obbligo per il giudice nazionale di ultima istanza (art. 177, terzo comma, cit.), 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 facoltà di sollevare anch'essa questione pregiudiziale di interpretazione ai sensi dell'art. 177 cit., può 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 - v. 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 Comunità Europee del 17 luglio 1969 (concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali) pone agli Stati membri una prescrizione incondizionata (perché non lascia margine di discrezionalità 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 abbisognevole di alcuna ulteriore puntualizzazione di dettaglio); risulta inoltre che lo Stato italiano non ha dato attuazione alla direttiva nel previsto termine del 1° gennaio 1972, ma solo successivamente con il nuovo testo unico sull'imposta di registro.

Pertanto - in applicazione dei principi finora esposti - già nel periodo di tempo tra la scadenza del termine suddetto e l'entrata in vigore del d.P.R. n. 131 del 1986, nonché 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 applicabilità 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 è tenuto a non applicare una norma nazionale per contrasto con una norma comunitaria, è conseguentemente inammissibile per difetto di rilevanza la questione di costituzionalità della prima sotto il denunciato profilo della violazione dell'art. 76 Cost. per eccesso di delega.

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale, in riferimento all'art. 76 della Costituzione, dell'art. 4, lettera e), della tariffa, parte prima, Allegato A, al d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), sollevata dalla Commissione Tributaria di I grado di Ancona con l'ordinanza in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'8 aprile 1991.

Il Presidente: CORASANITI

Il Relatore: GRANATA

Il cancelliere: MINELLI

Depositata in cancelleria il 18 aprile 1991.

Il direttore della cancelleria: MINELLI

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.