



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Diritti camerali e compatibilità con la direttiva 2008/7/ce

Corte di giustizia Ue, 19 aprile 2012, causa c-443/09

di Fabrizio D'Alessandro

ABSTRACT

In the Italian system the fundamental rights are those subscribed yearly by the official companies or filed in the appropriate registry of the "Chamber of Commerce".

The EU Court of Justice has recently admitted their compatibility with community rights based on the assumption that this form of withdrawal is not considered a banned tax according to article 5 of the regulation 2008/7. This is because it is separate from the juridical form of the company's owner.

In this work, besides analysing the regulatory context in which one operates, we'll consider the legal orientation of the national courts.

Moreover, we'll also consider the doctrinary orientation mostly referred to the jurical qualification of the rights on the issue.

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Oggetto della controversia - 3. La disciplina comunitaria - 4. Gli orientamenti giurisprudenziali e le posizioni della dottrina alla luce della normativa nazionale sui diritti camerali - 5. Considerazioni finali.

1. Premessa

La Corte di Giustizia dell'UE si è recentemente pronunciata sulla compatibilità dei diritti dovuti annualmente dalle imprese iscritte presso le Camere di commercio con la normativa comunitaria in materia di imposte indirette sulla raccolta di capitali.

La legislazione italiana prevede, invero, per le imprese iscritte o annotate nel Registro delle Imprese, nonché per i soggetti iscritti nel Repertorio delle notizie economiche e amministrative (REA), l'obbligo di versamento del "diritto annuale" in favore delle Camere di commercio nella cui circoscrizione territoriale è registrata o annotata la sede principale dell'impresa, nonché le sue eventuali sedi secondarie e unità locali.

Più esattamente, sono tenute al pagamento del predetto diritto: le imprese individuali, le società di persone e di capitali, le società tra professionisti, i consorzi, gli imprenditori agricoli e i coltivatori diretti¹.

¹ Il diritto annuale è dovuto per ciascun anno solare d'iscrizione nel Registro delle Imprese o nel REA; pertanto, i soggetti che si cancellano dal Registro delle imprese e dal REA nel corso dell'anno sono, comunque,

Il Giudice comunitario, con la sentenza in commento, ha affermato la compatibilità del diritto camerale italiano con il diritto dell'Unione.

Si tratta di una pronuncia interessante, sia perché offre lo spunto per una riflessione in merito ai rapporti tra la disciplina interna e i principi europei in materia di armonizzazione delle imposte sulle società di capitali, espressi dalla direttiva 2008/7/CE, sia perché i diritti camerali costituiscono la voce di entrata maggiormente rilevante per le Camere di commercio².

Nel presente lavoro, oltre ad analizzare il contesto normativo nel quale si opera, si passeranno in rassegna gli orientamenti giurisprudenziali delle Corti nazionali di merito, nonché quelli dottrinari relativamente, soprattutto, alla problematica della qualificazione giuridica dei diritti in questione.

* * * * *

2. Oggetto della controversia

Con sentenza del 29 aprile 2009 la sezione fallimentare del Tribunale di Cosenza dichiarava il fallimento della “Grillo Star” s.r.l. e l'apertura del procedimento di ammissione dei creditori al passivo, ai sensi dell'art. 93 della legge fallimentare.

Nell'ambito di tale procedimento, la Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura di Cosenza (CCIAA) si è insinuata al passivo fallimentare per un importo pari a € 200,00 (maggiorato di € 113,39), relativo al diritto annuale dovuto per l'anno 2009, che ogni impresa iscritta nel registro è tenuta a versare all'ente camerale.

Il giudice delegato, chiamato a pronunciarsi sulla domanda di ammissione al passivo, dubitando della compatibilità di detto prelievo con la direttiva 2008/7, ha sottoposto alla Corte di Giustizia UE una serie di questioni pregiudiziali concernenti i criteri di determinazione del diritto annuale. In particolare è stato richiesto: *a) se presenti il carattere della «remuneratività» il diritto annuale per la cui determinazione si faccia riferimento al «fabbisogno necessario per l'espletamento dei servizi che il sistema delle camere di commercio è tenuto a fornire sull'intero territorio*

tenuti a versare l'intero importo dovuto, senza possibilità di frazionare lo stesso in relazione ai mesi di effettiva iscrizione nel Registro delle Imprese o nel REA.

² Invero, il novellato articolo 118 della Costituzione non prevede che gli enti dotati di autonomia funzionale (tra i quali le Camere di commercio) siano titolari di funzioni amministrative. Tale evoluzione ha determinato una progressiva diminuzione dei contributi statali, a fronte di una crescente imposizione propria degli enti camerali.

Sul sistema di finanziamento delle Camere di Commercio, si veda P.BORIA – A. CELOTTO, *I diritti camerali*, Foggia, 2003, p. 52; L. DEL FEDERICO, *Sulla compatibilità dei diritti camerali con la direttiva CEE n. 335/1969*, in *Corriere trib.*, 2001, p. 3366.

nazionale»; b) se la previsione di un «fondo di perequazione» che persegue lo scopo di rendere omogeneo sull'intero territorio nazionale l'espletamento di tutte le «funzioni amministrative» attribuite dalla legge alla camera di commercio escluda il carattere remunerativo del diritto annuale; c) se la facoltà attribuita alle singole camere di commercio di aumentare fino al 20% l'importo del diritto annuale...sia compatibile con il carattere remunerativo del diritto stesso; d) se la mancata esplicitazione delle modalità di individuazione del fabbisogno...da parte delle camere di commercio osti all'accertamento del carattere remunerativo del diritto annuale; e) se la determinazione forfettaria del diritto annuale in assenza di alcuna previsione in ordine alla verifica ad «intervalli regolari» della sua adeguatezza al costo medio del servizio sia compatibile con la natura remunerativa del diritto; f) se l'obbligo di pagamento del diritto camerale gravante su una società di capitali...«inattiva» si ponga in contrasto con la direttiva 2008/7/CE; g) se la natura costitutiva dell'iscrizione nel registro delle imprese dell'impresa in fase di costituzione che l'ordinamento italiano collega necessariamente con l'acquisizione della personalità giuridica da parte delle società di capitali e, di conseguenza, il pagamento del «diritto annuale» in forza di tale iscrizione contrastino con la succitata direttiva.

Secondo la ricostruzione del Giudice del rinvio, il diritto camerale sarebbe privo di carattere remunerativo e, quindi, in contrasto con la normativa comunitaria, in quanto il calcolo del medesimo non sarebbe ancorato direttamente al costo del servizio reso alle imprese in relazione al mantenimento dell'iscrizione nel Registro delle imprese.

* * * * *

3. La disciplina comunitaria.

L'articolo 2 della direttiva 2008/7 stabilisce che per società di capitali debba intendersi³:

- a) qualsiasi società corrispondente a uno dei tipi di cui all'allegato I;*
- b) qualsiasi società, associazione o persona giuridica le cui quote sociali rappresentative del capitale o del patrimonio sociale possono essere negoziate in borsa;*
- c) qualsiasi società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro, i cui membri hanno il diritto di cedere senza autorizzazione preventiva le loro quote sociali a terzi e sono responsabili per i debiti della società, associazione o persona giuridica soltanto nei limiti della loro partecipazione.*

Allo stesso modo, è assimilata alle società di capitali “ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro”.

³ La direttiva 2008/7 ha riformulato la direttiva 69/335/CEE. Per ragioni di chiarezza, dato che quest'ultima era stata oggetto in passato di ripetute e profonde modifiche, il Consiglio ha optato per una sua riformulazione. Sostanzialmente, però, essa riprende il contenuto della direttiva precedente.

Il successivo articolo 5, rubricato «operazioni non soggette all'imposta indiretta», pone il divieto per gli Stati membri di assoggettare le società di capitali a forme di imposizione indiretta per una serie di operazioni, tra cui, la “registrazione o qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività, alla quale una società di capitali può essere soggetta a causa della sua forma giuridica.

Ai sensi dell'articolo 6 della direttiva 2008/7, tuttavia, “gli Stati membri possono applicare, in deroga alle disposizioni dell'articolo 5, le imposte e...i diritti di carattere remunerativo”⁴.

Tale ultima disposizione, dunque, in deroga a quanto previsto dall'art. 5, prevede per gli Stati membri la possibilità di imporre prestazioni patrimoniali, senza violare il principio della libera circolazione di capitali, quando si è di fronte a diritti a carattere remunerativo⁵.

La *ratio* sottesa alla predetta disciplina deve, dunque, individuarsi nella volontà del legislatore europeo di assicurare la libera circolazione dei capitali all'interno dell'Unione attraverso l'armonizzazione della tassazione sulla raccolta dei capitali, evitando discriminazioni, disparità di trattamento e doppie imposizioni

In quest'ottica si coglie l'esigenza di vietare agli Stati membri l'introduzione di qualsiasi forma di imposizione, al fine di consentire il libero insediamento di tali enti in un qualsiasi Stato membro.

* * * * *

4. *Gli orientamenti giurisprudenziali e le posizioni della dottrina alla luce della normativa nazionale sui diritti camerali.*

L'articolo 2188, primo comma, del codice civile ha istituito il registro delle imprese, nel quale, ai sensi dell'articolo 2195 c.c., devono iscriversi tutte le imprese industriali, commerciali e finanziarie gestite in forma individuale o non, e, più specificamente, secondo

⁴ La predetta direttiva, pur non essendo stata espressamente recepita dal legislatore italiano, è stata ritenuta pienamente applicabile all'interno del nostro ordinamento alla luce dei principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia, sentenza del 2 dicembre 1997 in causa C-188/95), riaffermati dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 168/1991. (sul punto, vedasi A. FANTOZZI, *diritto tributario*, 1998, Torino, pp. 118.119).

Secondo i richiamati principi, il mancato recepimento delle direttive comunitarie non osta alla loro applicabilità interna allorché queste, contemporaneamente, siano dotate del requisito di precisione e dettaglio; non siano sottoposte a condizioni di validità o efficacia; sia trascorso il tempo fissato allo Stato membro per il recepimento nei propri atti legislativi.

⁵ La dottrina ha evidenziato come il diritto a carattere remunerativo deve risolversi in uno scambio di utilità, fondato sulla *tendenziale equivalenza tra la prestazione pubblica e quella privata*. Si veda in tal senso L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, p. 3369; e come “i diritti di carattere remunerativo sono tali soltanto se si limitano a remunerare la specifica prestazione pubblica, non potendo essere utilizzati per finanziare esigenze di carattere generale” cit. F. SPINA, *(I)legittimità comunitaria dei diritti camerali*, in *Fiscalità Internazionale, Diritto Tributario Comunitario*, n. 4/2005, p. 312.

l'articolo 2200 del medesimo codice, le società e le società cooperative, anche se non esercitano un'attività commerciale.

La disciplina del diritto annuale dovuto alle Camere di commercio è contenuta nella legge n. 580/1993⁶, che all'articolo 8 attribuisce ai predetti enti la tenuta del Registro delle Imprese⁷.

Il successivo articolo 18 annovera il diritto annuale tra le fonti di finanziamento degli enti camerali (assieme alle entrate e ai contributi derivanti da leggi statali e regionali, ai diritti di segreteria sull'attività certificativa svolta e ai contributi volontari).

Alla determinazione dei diritti in parola vi provvede annualmente, ai sensi del comma 4 dell'art. 18 della l. 580/1993 (così come riformato dalla legge n. 488/1999), il Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentite l'Unioncamere e le organizzazioni di categoria maggiormente rappresentative a livello nazionale⁸, in base al seguente metodo:

a) individuazione del fabbisogno necessario per l'espletamento dei servizi che il sistema delle camere di commercio e' tenuto a fornire sull'intero territorio nazionale, in relazione alle funzioni amministrative ed economiche di cui all'articolo 2, nonché a quelle attribuite dallo Stato e dalle regioni;

b) detrazione dal fabbisogno di cui alla lettera a) di una quota calcolata in relazione ad un obiettivo annuale di efficienza del sistema delle camere di commercio nell'espletamento delle funzioni amministrative, sentita l'Unioncamere;

⁶ Il diritto camerale è stato inizialmente istituito con l'art. 34 del d.l. n. 786/1981 (conv. in l. n. 51/1982) ai sensi del quale: *“a decorrere dall'anno 1982 e al fine di accrescere gli interventi promozionali a favore delle piccole e medie imprese le camere di commercio percepiscono un diritto annuale a carico di tutte le ditte che svolgono attività economiche iscritte agli albi e registri dalle predette camere...”*.

⁷ L'art. 2, comma 2, della l. 580/1993 individua le attività svolte dalla Camere di commercio e finanziate anche attraverso il gettito proveniente dai diritti camerali. Tra queste, oltre alla tenuta del registro delle imprese e degli altri registri ed albi attribuiti alle Camere di commercio dalla legge, vi sono: la promozione della semplificazione delle procedure per l'avvio e lo svolgimento di attività economiche; la promozione del territorio e delle economie locali al fine di accrescerne la competitività, favorendo l'accesso al credito per le PMI anche attraverso il supporto ai consorzi fidi; la realizzazione di osservatori dell'economia locale e diffusione di informazione economica; il supporto all'internazionalizzazione per la promozione del sistema italiano delle imprese all'estero; la promozione dell'innovazione e del trasferimento tecnologico per le imprese, anche attraverso la realizzazione di servizi e infrastrutture informatiche e telematiche.

⁸ L'art. 3 del decreto del Ministero dello sviluppo economico del 30 aprile 2009, stabilisce per l'anno 2009, ovvero quello in discussione nel procedimento a carico della Grillo Star, che le imprese con un fatturato annuo fino a € 100.000 sono tenute a versare a titolo di diritto annuale un importo forfettario di € 200. Per le imprese con un fatturato annuo superiore, il diritto annuale è determinato in percentuale sul fatturato.

c) copertura del fabbisogno mediante diritti annuali fissi per i soggetti iscritti al REA e per le imprese individuali iscritte al registro delle imprese, e mediante applicazione di diritti commisurati al fatturato dell'esercizio precedente, per gli altri soggetti⁹.

Precedentemente alla decisione della Corte di Giustizia, alcuni Giudici nazionali si erano già pronunciati in merito alla problematica concernente la compatibilità della disciplina italiana con quella comunitaria.

Un primo approccio al problema è stato compiuto dalla Commissione Tributaria provinciale di Foggia, la quale aveva disapplicato la normativa di cui all'art. 18 della L. n. 580/1993, senza rimettere la questione alla Corte di Giustizia Ue¹⁰.

Il Collegio ha ritenuto che i diritti camerali italiani non potessero essere assimilati agli omologhi olandesi, giudicati dalla Corte di Giustizia pienamente compatibili con il diritto comunitario nella sentenza *Denkavit International*¹¹.

I Giudici pugliesi, avendo stimato tali diritti in eccesso rispetto al servizio reso, e dunque, avendo escluso il carattere della remuneratività, hanno annullato l'atto impositivo per contrasto del tributo in parola con la normativa comunitaria¹².

Concordemente con tale impostazione, anche il Tribunale di Caltanissetta, con sentenza del 4 gennaio 2004, resa nella causa civile n. 691/2001, ha ritenuto sussistere, per il diritto camerale annuale, la natura di imposizione indiretta, nonché la mancanza del carattere della

⁹ L'art. 17 della l. n. 488/1999 ha innovato la disciplina previgente in punto di determinazione dei diritti camerali.

Nell'assetto preesistente, le imprese individuali, le società di persone, le società cooperative e i consorzi erano soggetti al pagamento dei predetti diritti in misura fissa; le altre società erano, viceversa, tenute al pagamento di diritti annuali commisurati in funzione dell'entità del capitale sociale.

Alcuni autori hanno sottolineato, dunque, come detta disciplina si potesse in *palese contrasto* con quanto previsto dall'art. 10, lett. a) della direttiva 69/335/CEE (trasfuso nell'art. 5 della direttiva 2008/7), data l'evidente discriminazione nei confronti delle società di capitali rispetto a tutte le altre forme di esercizio di attività commerciali e agricole.

Oggi, per un verso l'imposizione non discrimina più le società di capitali dalle imprese individuali e per altro verso la base imponibile è costituita dal fatturato e non dal capitale sociale, per cui, indubbiamente, i profili di contrasto con la direttiva CEE n. 69/335 risultano molto attenuati. (sul punto, cfr. R. DOMINICI, *Rinvio alla Corte UE sulla compatibilità comunitaria dei diritti camerali*, in *Corr. Trib.*, n. 16/2011, p. 1319).

¹⁰ Sentenza n. 142/2004.

¹¹ Secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, il diritto camerale italiano non può essere assimilato a quello olandese per le seguenti ragioni: a) perché in Olanda il tributo è pagato da tutte le imprese nella stessa misura, senza alcuna distinzione legata alla veste giuridica adottata dal soggetto; b) perché in Olanda il diritto non è pagato dalle imprese inattive; c) perché, in caso di trasformazione dell'ente titolare dell'impresa, in Olanda il diritto non deve essere nuovamente corrisposto; d) e soprattutto perché il diritto camerale assume la veste di tributo indiretto vietato dall'art. 10, lettera c), della direttiva CEE 69/335 in quanto discrimina la libertà di insediamento.

¹² È dato leggere nella pronuncia: "se si esamina la modalità determinazione del diritto annuale, così come disciplinata dall'art. 18, commi 3 e 4, della L. 580/1993, si nota che tale tributo non è destinato a coprire i costi relativi alla singola operazione... Appare evidente, pertanto, che tale diritto non può essere considerato un diritto a carattere remunerativo di cui all'art. 12, lettera e), della direttiva 69/335"

remuneratività, e, pertanto, ha concluso per la illegittimità rispetto alla direttiva comunitaria¹³.

La questione è stata affrontata recentemente dalla Commissione Tributaria Provinciale di Benevento, che, diversamente dalla scelta assunta dalla soprarichiamata giurisprudenza, con ordinanza n. 473/10, ha rimesso gli atti alla Corte di Giustizia Ue per ottenere una pronuncia pregiudiziale in merito.

I giudici beneventani, dopo aver evidenziato la natura *essenzialmente tributaria* dei diritti camerali, hanno dubitato sulla sussistenza di una correlazione funzionale tra il diritto imposto e i servizi erogati dagli enti camerali, ritenendo riprova di ciò la circostanza che tali prelievi sono destinati al finanziamento di una serie di attività rese dalle Camere di commercio (ovvero quelle indicate dal secondo comma dell'art. 2 della l.580/1993), anche estranee a quelle deputate alla conservazione degli albi e dei registri nei quali le imprese sono iscritte¹⁴.

A conclusioni di senso opposto sono giunti il Tribunale di Milano (con la sentenza n. 7609/2001) e la Commissione Tributaria Provinciale di Foggia (sentenza n. 152/2003).

Il Giudice lombardo ha evidenziato come i diritti in questione non fossero assimilabili alla tassa di concessione governativa, apparendo piuttosto imposizione strumentale - anziché al servizio reso - alla vita stessa dell'ente pubblico autarchico e, dunque, equivalenti ad una *imposta diretta* insuscettibile di contrastare con la normativa comunitaria in tema di imposte indirette.

Dello stesso avviso il Collegio pugliese, secondo cui la natura di imposta diretta del diritto camerale sarebbe desumibile dalla struttura dell'art. 18 della l. 580/93, che impone la registrazione a tutte le imprese iscritte nell'apposito registro, in conformità degli art. 2188 ss. del c.c..

¹³ Alcuni autori non hanno condiviso l'approccio seguito dagli organi giudicanti nelle richiamate pronunce, con l'automatica disapplicazione della normativa italiana in luogo del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia U.E. per un'interpretazione autentica; specie considerando che *la nozione di diritti a carattere remunerativo non si richiama al diritto degli stati membri, ma trova il suo significato all'interno del diritto comunitario* (M. CARDILLO, *Incompatibilità sei diritti camerali con la Direttiva comunitaria 69/335?*, in Rass. Trib., 2/2005, p. 626; G. MARZO – D. DICIOCCA, *diritti camerali: braccio di ferro in attesa della Corte UE*, in www.overlex.com).

Invero, come osservato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 113 del 23 aprile 1985, la Corte di Giustizia Ue è interprete qualificato delle disposizioni comunitarie ed il rispetto dell'interpretazione di tali norme comunitarie, ad opera di tale giudice, è obbligatorio da parte dei singoli giudici nazionali (oltre che di tutte le amministrazioni statali), i quali non possono discostarsene se non richiedendo un nuovo giudizio da parte del medesimo giudice comunitario.

¹⁴ Il procedimento dinanzi alla Corte di Giustizia risulta ad oggi ancora pendente e che con ogni probabilità sarà risolto in senso conforme alla causa in oggetto

Accanto all'evoluzione giurisprudenziale, il tema della riconducibilità, o meno, del diritto camerale alle ipotesi disciplinate (e vietate) all'art. 5 della direttiva, ovvero a quelle di cui al successivo art. 6, è stato al centro anche di un vivace dibattito dottrinale.

L'orientamento pressoché unanime ha qualificato i diritti in questione come imposte indirette e, in quanto tali, suscettibili di rientrare nel divieto di cui all'art. 5 della direttiva. Per tale motivo, l'attenzione degli studiosi si è soffermata maggiormente sulla questione relativa alla sussistenza, o meno, del carattere della remuneratività.

Su quest'ultimo punto, alcuni autori hanno evidenziato come la disciplina presenti un deficit, laddove riconosce agli Stati membri il potere di riscuotere diritti a carattere remunerativo, ma non ne individua i presupposti per l'applicazione e, tantomeno, ne esplicita natura giuridica e funzione¹⁵.

Ciò nonostante, attraverso un'interpretazione funzionale della normativa comunitaria, si è giunti a identificare tali diritti con i *“prelievi commutativi fondati sul principio del costo, per i quali la prestazione imposta al privato è determinata in base alla spesa da egli causata, a nulla rilevando la qualificazione formale del prelievo, quale il corrispettivo privatistico, il prezzo pubblico o il tributo”*¹⁶.

Posta tale premessa, occorre ripercorrere, seppur brevemente, i principali orientamenti espressi sul tema.

Ad avviso di molti,¹⁷ i diritti camerali devono essere qualificati, nell'ambito dei tributi¹⁸, come *“manifestazione del potere autoritativo dello Stato”*, in quanto finalizzati ad acquisire risorse per lo svolgimento di un servizio pubblico fornito dalle Camere di commercio¹⁹.

Essi avrebbero, dunque, natura di tassa, che discenderebbe proprio dallo spirito commutativo della stessa: a fronte della diminuzione dal punto di vista patrimoniale che

¹⁵ Cfr. L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, p. 3367.

¹⁶ Cfr. L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, p. 3367; M. VILLANI - I. LAMORGESE, *diritto camerale e compatibilità con la normativa comunitaria: rinvio alla Corte di Giustizia Europea*, in www.Filodiritto.com del 31.03.2012.

Soccorrono all'uopo le indicazioni fornite da parte della normativa comunitaria, che ha definito diritti a carattere remunerativo, i *“prelievi commutativi fondati sul principio del costo specifico, per i quali, cioè la prestazione imposta al privato è determinata in base al costo della specifica operazione attraverso cui è erogato il servizio pubblico, a nulla rilevando la qualificazione del prelievo (come corrispettivo, tariffa, prezzo pubblico o tributo)”*.

¹⁷ Cfr. R. DOMINICI, *op. cit.*, p. 1321; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 850.

¹⁸ Alcuni hanno evidenziato come sulla natura tributaria dei diritti in questione non possa dubitarsi, e ciò sia perché trattasi di prestazioni patrimoniali imposte dalla legge, in quanto manifestazione del potere autoritativo dello stato, e sia perché sono finalizzati ad acquisire risorse per lo svolgimento di un servizio pubblico, qualificazione, tipica dei tributi. Sul punto, vedasi P. BORIA – A. CELOTTO, in *op. cit.*; F. ODOARDI, *Diritti camerali e giurisdizione delle Commissioni tributarie: il principio della perpetuatio jurisdictionis nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 10/2005, p. 528.

¹⁹ Per argomentazioni diverse cfr. P. RUSSO, *Manuale di Diritto tributario*, 2002, p. 42.

subiscono le imprese, queste riceverebbero una serie di benefici dalle attività effettuate dagli enti camerali²⁰.

Una qualificazione in tal senso, tuttavia, non risolverebbe la questione relativa all'eventuale valore differenziale tra la somma pagata dalle imprese per l'iscrizione e il costo specifico del servizio e all'eventuale carattere remunerativo della stessa.²¹

Si è, invero, osservato come il profilo di maggior criticità dei diritti in questione vada ravvisato proprio nei criteri di determinazione degli stessi, che sarebbero privi di correlazione con le spese concretamente effettuate dalle Camere di commercio nell'espletamento dei servizi in favore dei singoli iscritti²².

All'interno di questa corrente c'è chi ha evidenziato come, indipendentemente dalla qualificazione formale dell'imposizione – *invero, una particolare fattispecie può essere qualificata secondo il diritto interno di uno Stato membro come imposta, tassa, prezzo pubblico o, semplicemente, come corrispettivo privatistico di un pubblico servizio* - ciò che conta ai fini del suo inquadramento tra le imposizioni inibite dalla direttiva, o tra i diritti di carattere remunerativo, sia esclusivamente il rapporto economico-finanziario tra l'entità del prelievo e il costo del servizio²³.

I fautori di tale impostazione, pertanto, hanno sostenuto che laddove l'entità dei diritti camerali non appaia correlata funzionalmente con la portata dei costi sostenuti per fornire il

²⁰ Una qualificazione in tali termini, sembra, tuttavia, scostarsi dalla posizione espressa dalla Corte di giustizia nella sentenza *Fantask* del 2 dicembre 1997, causa C-188/95, dove viene precisato che: “*la nozione di diritti di carattere remunerativo fa parte di una disposizione di diritto comunitario che non si richiama al diritto degli Stati membri per la determinazione del suo significato e delle sue portata... gli scopi della direttiva sarebbero rimessi in discussione qualora gli Stati membri avessero una qualsiasi facoltà di mantenere tributi che presentano le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti qualificando le stesse come diritti a carattere remunerativo. Ne consegue che l'interpretazione della nozione di cui è causa non può essere lasciata alla valutazione discrezionale di ciascun Stato membro...*”.

Per tale circostanza, c'è chi ha ritenuto che la definizione di tale categoria di diritti costituisce una “*definizione autonoma di diritto comunitario... che non deve essere interpretata in modo da snaturare la ratio della disposizione che nel prevede la possibilità*”, sul punto vedasi F. Spina, *La presunta illegittimità dei diritti camerali al vaglio della Corte UE*, ne *Il Fisco*, n. 13/2012.

²¹ Cfr. G. MARZO – D. DICIOLLA, in *op. cit.*; M. CARDILLO, in *op. cit.*, p. 615.

²² Cfr. L. DEL FEDERICO, *op. cit.* p. 3370.

È stato evidenziato come la mancanza di un nesso funzionale con il costo del servizio sia individuabile nel fatto che la determinazione annuale dell'ammontare dovuto da parte delle imprese avvenga in osservanza di principi astratti e con finalità generali di finanziamento del sistema globale, del tutto scollegati dalla natura di corrispettivo dovuto per servizio reso dalla singola Camera di commercio. Sul punto, F. Spina, *La presunta illegittimità dei diritti camerali al vaglio della Corte UE*, ne *Il Fisco*, n. 13/2012.

Tale orientamento - secondo cui una remunerazione la cui entità sia priva di qualunque nesso con il costo del servizio concretamente reso deve essere considerato come tributo, che può solo ricadere sotto il divieto di cui all'art. 10 - è, d'altra parte, ripreso da quanto espresso dalla Corte nelle sentenze *Ponente Carni* C-71/91; *Commissione Europea – Repubblica Ellenica* C-426/98; *Sonae* C-206/99

²³ Cfr., L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, p. 3368; R. DOMINICI, *op. cit.*, p. 1321.

In tal senso si è espressa anche la giurisprudenza comunitaria con la sentenza *Commissione Europea – Repubblica Ellenica* del 19 marzo 2002, C-426/98; *SENTENZA Henkel Hellas* del 11 novembre 1998, causa C-350/98).

servizio di registrazione da parte delle Camere di commercio, tali prestazioni sarebbero prive del carattere della remuneratività, e in quanto tali non ammissibili in ragione del divieto comunitario²⁴.

Tale convincimento si è formato anche alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo cui “*la distinzione tra i tributi vietati dalla direttiva e i diritti a carattere remunerativo implica che questi ultimi comprendano soltanto le remunerazioni la cui entità sia calcolata in base al costo del servizio reso. Una remunerazione la cui entità sia priva di qualunque nesso con il costo del servizio concretamente reso ovvero sia calcolata in funzione non del costo dell’operazione di cui essa costituisce il corrispettivo, bensì dell’insieme dei costi di gestione e di investimento del servizio incaricato della detta operazione deve essere considerata come un tributo che può ricadere sotto il divieto di cui all’art. 10 della direttiva*” (in tal senso Corte di Giustizia UE, 2 dicembre 1997, causa c-188/95 “Fantask”).

Diversamente dall’orientamento sopra indicato, una parte minoritaria della dottrina ha sostenuto la riconducibilità dei diritti in parola ai “*diritti di carattere remunerativo*”, quali prelievi commutativi fondati sul principio del costo specifico del pubblico servizio²⁵.

I sostenitori di tale interpretazione hanno evidenziato come una presunta incompatibilità comunitaria dei diritti camerali sarebbe potuta essere configurata soltanto precedentemente alla riforma operata dalla legge n. 488/1999, laddove l’entità del prelievo era commisurata all’ammontare del capitale sociale dell’impresa.

Con l’avvento dell’anzidetta novella, viceversa, il prelievo è stato adattato al volume d’affari ed è stato esteso a tutte le imprese, sicché la differenziazione del prelievo sulla base del volume d’affari troverebbe giustificazione dei maggiori costi generati dalle dimensioni dell’impresa, assumendo così la veste di prestazioni a carattere remunerativo²⁶.

Inoltre, il requisito della quantificazione del fabbisogno, presupposto indispensabile per poter far rientrare i diritti *de quibus* tra le prestazioni a carattere remunerativo, risulterebbe soddisfatto dall’attività posta in essere dal Ministero della attività produttive, che

²⁴ P. BORIA – A. CELOTTO, in *op. cit.*

²⁵ Cfr. M. CARDILLO, in *op. cit.*, p. 623 ss.

²⁶ La stessa dottrina tuttavia, riteneva irrisolte alcune perplessità connesse alla compatibilità dei direttivi camerali con la direttiva comunitaria. Invero, alcuni autori sostenevano che i diritti di carattere remunerativo sono tali solo se si limitano a remunerare la specifica prestazione pubblica, non potendo essere utilizzati per finanziare esigenze di carattere generale. Viceversa, i diritti camerali annuali hanno un evidente funzione di finanziamento delle spese generali delle camere di commercio (basti pensare alle attività di segreteria ecc.) e sono determinati in virtù di una base imponibile che non tiene conto né del costo del servizio, né della tipologia della prestazione pubblica, ma soltanto del fatturato sociale. (sul punto, L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, p. 3370).

annualmente fissa con decreto gli importi del diritto, verificando, in tal modo, *la congruità dello stesso con la metodologia di calcolo di cui all'art. 18 della l.n. 580/1993*²⁷.

* * * * *

6. Considerazioni conclusive.

Risolta in senso affermativo la questione, sollevata dalla CCIAA²⁸, relativa alla competenza della Corte di Giustizia a pronunciarsi sulla vicenda, il Giudice comunitario si è soffermato, preliminarmente, sulla riconducibilità del diritto camerale italiano tra le imposte indirette vietate dall'art. 5, par. 1, della direttiva 2008/7.

La Corte ha evidenziato come un siffatto divieto sia giustificato dal fatto che, anche se le imposte di cui trattasi non colpiscono i conferimenti di capitali in quanto tali, esse sono tuttavia riscosse per le formalità connesse alla forma giuridica della società, ossia a motivo dello strumento impiegato per raccogliere capitali, sicché il loro mantenimento rischierebbe di mettere in discussione anche gli scopi perseguiti dalla direttiva stessa.

Per tali motivi, ad avviso del Corte, l'articolo 5, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2008/7, in linea di principio, *deve essere interpretato estensivamente, nel senso che esso comprende non solo le procedure preliminari all'esercizio dell'attività di una società di capitali, ma anche le formalità che condizionano l'esercizio e la prosecuzione dell'attività della società stessa.*

Dopo aver precisato ciò, il Collegio ha evidenziato come la questione della compatibilità dei diritti dovuti per l'iscrizione nei registri di commercio, fosse già stata affrontata dalla giurisprudenza comunitaria nel caso *Denkavit Internationaal* (causa C-2/94).

Con l'anzidetta pronuncia la Corte aveva chiarito che un'imposta dovuta annualmente a causa dell'iscrizione di un'impresa presso una Camera di commercio non fosse in contrasto con la normativa comunitaria, in quanto il fatto generatore di tale tributo consiste non nella

²⁷ Cfr. M. CARDILLO, in *op. cit.*, p. 263.

²⁸ La CCIAA di Cosenza aveva sostenuto l'irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale per incompetenza della Corte a rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Giudice delegato della sezione fallimentare del Tribunale di Cosenza, sul presupposto che questi non potrebbe essere considerato un organo giurisdizionale ai sensi dell'art. 267 TFUE, bensì un organo esercitante mere funzioni di sorveglianza e controllo dello stato passivo di un credito.

La Corte, invece, ha affermato la propria competenza a pronunciarsi, possedendo l'organo del rinvio tutte le caratteristiche di un organo giurisdizionale, dal momento che spetta a questi di stabilire, su domanda dei creditori, i crediti ammessi al passivo.

Il carattere di organo giurisdizionale del giudice del rinvio, ad avviso della Corte, è rinvenibile anche nell'ulteriore circostanza che, in assenza di opposizione, la decisione di detto giudice che respinge l'ammissione di un credito al passivo, produce effetti giuridici vincolanti.

registrazione della società o della persona giuridica titolare di un'impresa, bensì nella registrazione dell'impresa stessa²⁹.

Il Giudice comunitario, sussistendo numerose analogie tra la vicenda oggetto di tale precedente e il caso in esame, ha ritenuto estendibile un siffatto principio anche ai diritti camerali italiani, sottolineando come tale prelievo, colpendo il complesso degli enti che perseguono fini di lucro, sia scollegato dalla forma giuridica dell'ente titolare dell'impresa³⁰.

La Corte, dunque, ha escluso che il diritto annuale, così come disciplinato nell'ordinamento italiano, rappresenti una forma di imposizione indiretta collegata a formalità (come la registrazione o qualsiasi altra forma preliminare all'esercizio della società) alle quali possono essere assoggettate le società di capitali in ragione della loro forma giuridica³¹.

Di conseguenza, non è stato ritenuto necessario verificare se un siffatto diritto rientrasse nella deroga di cui all'art. 6 della direttiva³².

Il Collegio si è, poi, soffermato sulla perplessità sollevata dal giudice del rinvio, relativa alla circostanza secondo cui una società di capitali sarebbe tenuta ad eseguire il pagamento di

²⁹ La Corte ha espresso tale principio anche con la sentenza *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, C-446/03.

³⁰ Esso, invero, grava sia sulle imprese aventi la forma di società di capitali sia su quelle con un'altra forma giuridica, segnatamente su quelle detenute o gestite individualmente da persone fisiche.

Tale impostazione era stata in precedenza assunta dalla Corte nella nota causa *Denkavit International* (causa C-2/94).

In tale pronuncia, che riguardava la compatibilità con la direttiva 69/335/CEE della normativa olandese concernente i diritti dovuti dalle società per l'iscrizione nei locali registri di commercio, la Corte aveva affermato che: 1) l'imposta sui conferimenti costituisce l'unico tributo che può essere prelevato in ambito comunitario sulla raccolta di capitali; 2) sono pertanto illegittime quelle ulteriori forme di imposizione che trovano la loro ragion d'essere nell'avere l'imprenditore prescelto per lo svolgimento delle sue attività economiche in ambito comunitario la forma della società di capitali; 3) deve tuttavia ritenersi compatibile con il diritto comunitario derivato un'imposizione che abbia a suo presupposto la registrazione dell'impresa, in qualunque sua veste, e che non attui neppure sotto il profilo della determinazione dell'imponibile discriminazioni tra i diversi operatori economici.

³¹ A simili conclusioni è giunto l'Avvocato generale, il quale ha chiarito che *l'assoggettamento delle persone fisiche al pagamento del diritto annuale quali imprese individuali può quindi essere addotto quale prova del fatto che il diritto annuale dovuto alle camere di commercio non è collegato alla forma giuridica della società, bensì all'impresa, di cui è titolare la società*.

³² Il Giudice comunitario, inoltre, ha chiarito come la circostanza secondo cui l'iscrizione delle società di capitali nel registro delle imprese abbia per queste un effetto costitutivo, non può rimettere in questione il principio sopra espresso.

Invero, ha osservato il Collegio: *"anche se l'iscrizione in detto registro, e di conseguenza il pagamento del diritto annuale ad essa relativo, costituisce una condizione per l'esistenza giuridica delle società di capitali, tale elemento non è idoneo di per sé a modificare il fatto generatore di detto diritto annuale, consistente come si è visto, non nella registrazione della società o della persona giuridica titolare dell'impresa, bensì nella registrazione dell'impresa stessa, trasformandolo in un diritto dovuto a causa della registrazione della società di capitali titolare dell'impresa"*.

A sostegno di quanto affermato, la Corte adduce la circostanza per la quale la mancata corresponsione del diritto in questione da parte di una società di capitali non comporta la radiazione di quest'ultima dal registro delle imprese.

un diritto annuale anche relativamente al periodo di tempo in cui essa non eserciti alcuna attività economica³³, ritenendo che *un simile obbligo per le società di capitali si giustifica con la presunzione secondo cui ogni società di capitali detiene un'impresa*³⁴.

Sulla scorta di tali considerazioni, la Corte ha concluso che *l'articolo 5, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2008/7 deve essere interpretato nel senso che esso non osta a un diritto, come quello controverso nel procedimento principale, dovuto annualmente da ogni impresa per l'iscrizione nel registro delle imprese, anche se siffatta iscrizione ha un effetto costitutivo per le società di capitali e tale diritto è dovuto dalle società in parola anche relativamente al periodo di tempo in cui svolgono unicamente attività preparatorie alla gestione di un'impresa.*

La presente pronuncia è stata accolta con soddisfazione dalle Camere di commercio, le quali hanno visto dichiararsi la legittimità della loro maggior fonte di finanziamento.

Come osservato, il Giudice comunitario è giunto al riconoscimento della legittimità dei diritti camerali, richiamando i principi espressi con la sentenza *Denkavit Internationaal*.

Ad avviso di molti, tale sentenza ha costituito un monito per il nostro legislatore, inducendolo – con la novella del 1999 - a intervenire per riordinare il sistema applicativo dei diritti camerali annuali, in quanto la disciplina di cui all'art. 18 della l. 580/93 risultava in palese contrasto con la direttiva CEE n. 69/335 proprio sotto quei profili che, viceversa, avevano consentito alla Corte di giustizia di fare salvi i diritti camerali previsti dalle legge olandese³⁵.

Invero, era unanime l'opinione in dottrina secondo cui prima della riforma operata dalla l. 488/1999, la disciplina dei diritti in parola si poneva in netto contrasto con la normativa europea, soprattutto per il fatto che l'art. 18 della l. 580/1993 legava l'entità del tributo all'ammontare del capitale sociale della società³⁶

³³ Tale questione era stata sollevata dal giudice del rinvio, secondo cui l'obbligo di pagamento del diritto camerale gravante su un società di capitali, la quale non eserciti e non abbia mai esercitato alcuna attività economica – si pone in contrasto con la direttiva.

Alla base di tale questione vi è la convinzione del giudice del rinvio secondo cui se una società inattiva fosse sottoposta a tassazione, non si potrebbe ritenere, ai sensi della sentenza *Denkavit*, che il presupposto del diritto controverso sia l'iscrizione dell'impresa e non l'iscrizione della società. Nel caso di società inattive, in mancanza quindi di un'impresa, il presupposto del diritto non potrebbe che essere la società stessa e non l'impresa. Ciò non sarebbe però compatibile con la direttiva

³⁴ A tale proposito la Corte richiama propri precedenti, in cui ha riconosciuto, da un lato, che la definizione della nozione d'impresa spetta, in un ambito come quello disciplinato dalla direttiva 2008/7, alla competenza del legislatore nazionale (*Vedasi*, in tal senso, sentenza *Denkavit Internationaal*) e, dall'altro, che detta presunzione non incide sulla constatazione che il fatto generatore di un tributo, quale il diritto annuale, risiede nella registrazione dell'impresa medesima, a prescindere dalla sua forma giuridica.

³⁵ Cfr. M. CARDILLO, in *op. cit.*, p. 621.

³⁶ Cfr. P. BORJA – A. CELOTTO, in *op. cit.*; L. del Federico, in *op. cit.*; M. CARDILLO, in *op. cit.*

La riforma del 1999, abolendo il prelievo modulato all'entità del capitale, ha legato lo stesso, per le imprese iscritte nella sezione ordinaria, al volume d'affari così come determinato ai fini dell'imposizione IRAP.

Con la sentenza in esame, dunque, la Corte di Giustizia è giunta a riconoscere il carattere di compatibilità dei diritti camerali con la normativa comunitaria, sul presupposto che tale forma di prelievo non costituisce un'imposta vietata ai sensi dell'art. 5 della direttiva 2008/7, in quanto prescinde dalla forma giuridica dell'ente titolare dell'impresa.

Una decisione in tal senso ha sicuramente evitato alla Corte di affrontare le criticità connesse all'analisi della riconducibilità dei diritti in parola nel novero dei diritti a carattere remunerativo.

Invero, se i diritti camerali italiani fossero stati riconosciuti come prelievi vietati dall'art. 5 della direttiva, il Collegio avrebbe dovuto compiere un passaggio ulteriore, volto ad accertare la riconducibilità di questi all'ipotesi derogatoria di cui all'art. 6.

Ebbene, alla luce di quanto sopra evidenziato, il Giudice comunitario non avrebbe potuto non tener conto degli orientamenti espressi dalla dottrina e dalla giurisprudenza (nazionale e comunitaria), che ravvisano l'insussistenza del carattere remunerativo dei diritti in questione a causa della mancanza di un nesso funzionale tra la misura del prelievo e il costo del servizio reso dagli enti camerali³⁷.

Non si esclude, pertanto, che se la Corte non avesse risolto la questione fermandosi al primo "step" (ovvero quello concernente la verifica della compatibilità dei diritti in questione con l'art. 5 della direttiva) e avesse dovuto analizzare la problematica relativa alla sussistenza, o meno, del carattere remunerativo dei diritti in questione, la decisione avrebbe potuto assumere connotati diversi, proprio alla luce degli orientamenti sopra indicati.

³⁷ Le criticità più rilevanti sembrano essere ricollegabili alla previsione di un fondo di perequazione che persegue lo scopo di rendere omogeneo sull'intero territorio nazionale l'espletamento di tutte le funzioni amministrative attribuite dalla legge alle camere di commercio, nonché alla facoltà attribuita alle singole camere di commercio di aumentare fino al 20% l'importo del diritto annuale al fine di cofinanziare iniziative volte all'incremento della produzione e al miglioramento delle condizioni economiche della circoscrizione territoriale di appartenenza.