



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

12 giugno 2014*

«Rinvio pregiudiziale — Nozione di “giurisdizione di uno Stato membro” — Tribunal Arbitral Tributário — Direttiva 69/335/CEE — Articoli 4 e 7 — Aumento del capitale sociale di una società di capitali — Imposta di bollo in vigore alla data del 1° luglio 1984 — Successiva abolizione di tale imposta di bollo e sua reintroduzione in seguito»

Nella causa C-377/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portogallo), con decisione del 31 maggio 2013, pervenuta in cancelleria il 3 luglio 2013, nel procedimento

Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, K. Lenaerts (relatore), vicepresidente della Corte, G. Arestis, J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per l'Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA, da F. Fernandes Lourenço, advogado;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão e A. Cunha, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da P. Guerra e Andrade e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'8 aprile 2014,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il portoghese.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 4, 7 e 10, lettera a), della direttiva 69/335/CEE del Consiglio, del 17 luglio 1969, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata dalla direttiva 85/303/CEE del Consiglio, del 10 giugno 1985 (GU L 156, pag. 23).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (in prosieguo: l'«Ascendi») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (Amministrazione fiscale e doganale), in merito alla decisione di quest'ultima, in data 6 agosto 2012, con la quale si rifiuta all'Ascendi il rimborso dell'imposta di bollo da essa versata relativamente a quattro operazioni di aumento del capitale da essa realizzate tra il mese di dicembre 2004 e il mese di novembre 2006 (in prosieguo: la «decisione controversa»).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Ai sensi del suo primo considerando, la direttiva 69/335 aveva per obiettivo di promuovere la libera circolazione dei capitali, considerata come libertà fondamentale essenziale per la creazione di un mercato interno. Nell'ambito di tale obiettivo, come emerge dal sesto, settimo e ottavo 'considerando' di tale direttiva, essa è diretta ad armonizzare l'imposta alla quale sono sottoposti i conferimenti a società nell'Unione attraverso l'introduzione di un'imposta unica sulla raccolta di capitali che possa essere applicata soltanto una volta nel mercato comune e attraverso la soppressione di tutte le altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche di tale imposta unica.
- 4 A tal fine, l'articolo 1 della direttiva 69/335 enunciava che gli «Stati membri applicano un'imposta sui conferimenti alle società di capitali, armonizzata in conformità delle disposizioni degli articoli da 2 a 9, in appresso denominata imposta sui conferimenti».
- 5 La direttiva 85/303 ha apportato alcune modifiche sostanziali alla direttiva 69/335, in particolare agli articoli 4, paragrafo 2, e 7 di quest'ultima. Il secondo, terzo e quarto considerando della direttiva 85/303 sono del seguente tenore:

«considerando che gli effetti economici dell'imposta sui conferimenti sono sfavorevoli al raggruppamento e allo sviluppo delle imprese; che tali effetti sono particolarmente negativi nell'attuale congiuntura, la quale impone di attribuire priorità al rilancio degli investimenti;

considerando che la migliore soluzione per realizzare tali obiettivi consisterebbe nel sopprimere l'imposta sui conferimenti; che, peraltro, la diminuzione del gettito fiscale che ne deriverebbe risulta inaccettabile per alcuni Stati membri; che si deve quindi lasciare agli Stati membri la possibilità di esentare o di assoggettare all'imposta sui conferimenti, totalmente o parzialmente, le operazioni che rientrano nel campo d'applicazione di tale imposta (...);

considerando che è opportuno esentare obbligatoriamente le operazioni attualmente soggette all'aliquota ridotta dell'imposta sui conferimenti».

6 L'articolo 4 della direttiva 69/335, nella versione risultante dalla direttiva 85/303 (in prosieguo: la «direttiva 69/335»), così disponeva:

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

(...)

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

(...)

2. Le seguenti operazioni possono continuare ad essere assoggettate all'imposta sui conferimenti se, alla data del 1° luglio 1984, l'aliquota ad esse applicabile era dell'1%:

a) l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante incorporazione di utili, riserve o provvigioni;

(...))».

7 Ai sensi dell'articolo 7 della direttiva 69/335:

«1. Gli Stati membri esentano dall'imposta sui conferimenti le operazioni diverse da quelle di cui all'articolo 9 e che, alla data del 1° luglio 1984, erano esentate o assoggettate ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50%.

L'esenzione è sottoposta alle condizioni che a tale data erano applicabili per la concessione dell'esenzione o, se del caso, per l'assoggettamento ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50%.

(...)

2. Gli Stati membri possono esentare dall'imposta sui conferimenti o assoggettare ad un'unica aliquota non superiore all'1% le operazioni diverse da quelle di cui al paragrafo 1.

(...))».

8 L'articolo 10, lettera a), della direttiva 69/335 così prevedeva:

«Oltre all'imposta sui conferimenti, gli Stati membri non applicano, per quanto concerne le società, associazioni o persone giuridiche che perseguono scopi di lucro, nessuna altra imposizione, sotto qualsiasi forma:

a) per le operazioni previste all'articolo 4;

(...))».

9 Il termine per la trasposizione della direttiva era stato fissato al 1° gennaio 1986.

10 La direttiva 69/335 è stata abrogata dalla direttiva 2008/7/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 46, pag. 11). Tale abrogazione è tuttavia successiva ai fatti del procedimento principale.

Il diritto nazionale

- 11 L'articolo 145 della tariffa generale delle imposte di bollo (Tabela Geral do Imposto do Selo; in prosieguo: la «TGIS»), approvata con decreto avente forza di legge n. 21196, del 28 novembre 1932, nella versione in vigore alla data del 1° luglio 1984, così disponeva:
- «Rafforzamento o aumento di capitale delle società, sull'importo dell'aumento:
- a) società semplici – 5 per mille (timbro);
 - b) società di capitali (...) – 2 per cento (timbro);
 - c) altre società – 7 per mille (timbro).
1. Per le società di cui alle lettere a) e c), va aggiunto il bollo di cui all'articolo 93.
 2. È esonerato dall'imposta il rafforzamento o l'aumento di capitale sociale effettuato in danaro».
- 12 Successivamente, il decreto avente forza di legge n. 223/91, del 18 giugno 1991, che ha modificato il testo dell'articolo 145, paragrafo 2, della TGIS, ha esentato dall'imposta di bollo «il rafforzamento o l'aumento del capitale sociale delle società di capitali», esonerando quindi dall'imposta di bollo gli aumenti del capitale sociale di società di capitali, indipendentemente dal modo in cui tale aumento è effettuato.
- 13 In virtù del decreto avente forza di legge n. 322-B/2001, del 14 dicembre 2001, mediante l'aggiunta dell'articolo articolo 26.3 alla TGIS tutti gli aumenti del capitale sociale di società di capitali, indipendentemente dalla maniera in cui tali aumenti siano stati effettuati, sono stati assoggettati all'imposta di bollo con un'aliquota dello 0,40% sull'importo dell'aumento.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 14 Tra il 15 dicembre 2004 e il 29 novembre 2006, l'Ascendi, società di capitali, ha effettuato quattro operazioni di aumento del proprio capitale sociale mediante la conversione in capitale sociale di crediti detenuti dai propri azionisti in conseguenza della realizzazione, da parte di questi ultimi, prima di tali operazioni, di prestazioni accessorie a favore della società. Per tali distinti aumenti di capitale, l'Ascendi ha sborsato un importo complessivo di EUR 205 381,95 a titolo dell'imposta di bollo nonché delle spese notarili e di registro.
- 15 Il 28 marzo 2008, l'Ascendi ha richiesto all'Autoridade Tributária e Aduaneira di rimborsarle le somme versate a titolo dell'imposta di bollo in relazione a tali operazioni di aumento del capitale. La domanda è stata respinta con la decisione controversa.
- 16 L'Ascendi ha investito della controversia il Tribunal Arbitral Tributário (Tribunale arbitrale in materia fiscale).
- 17 Nella decisione di rinvio, il Tribunal Arbitral Tributário considera, anzitutto, di soddisfare tutte le condizioni previste all'articolo 267 TFUE per poter essere considerato una giurisdizione di uno Stato membro ai sensi di tale articolo.
- 18 Il Tribunal Arbitral Tributário si pone inoltre la questione se il decreto avente forza di legge n. 322-B/2001, sul quale si fonda la decisione controversa, sia compatibile con gli articoli 4, 7 e 10, lettera a), della direttiva 69/335. In proposito, fa anzitutto riferimento all'argomento dell'Ascendi, la quale ricorda che, in Portogallo, le operazioni di aumento del capitale sono esenti dall'imposta di bollo

dal 1991, a norma del decreto avente forza di legge n. 223/91, e che nel caso specifico degli aumenti di capitale effettuati in denaro l'esenzione risaliva addirittura al mese di maggio 1984. Orbene, la reintroduzione, nel corso dell'anno 2001, con il decreto avente forza di legge n. 322-B/2001, di un'imposta di bollo viola, secondo l'Ascendi, le disposizioni di tale direttiva.

- 19 Il Tribunal Arbitral Tributário sottolinea che tale argomento è contestato dall'Autoridade Tributária e Aduaneira. A parere di quest'ultima, relativamente alle operazioni di aumento di capitale, l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 69/335 imporrebbe solo agli Stati membri di esentare dall'imposta sui conferimenti le operazioni che alla data del 1° luglio 1984 erano esenti o assoggettate ad imposta con aliquota pari o inferiore allo 0,50%. Tale disposizione non riguarderebbe le operazioni di aumento di capitale oggetto del procedimento principale, effettuate con modalità diverse da un conferimento in denaro. Alla data del 1° luglio 1984, infatti, la normativa nazionale avrebbe previsto, per tali operazioni, l'applicazione dell'imposta di bollo con un'aliquota superiore allo 0,50%.
- 20 Il Tribunal Arbitral Tributário ritiene, infine, che una risposta non possa essere ricavata in modo chiaro dalla giurisprudenza della Corte. Nella causa che si è conclusa con la sentenza *Optimus – Telecomunicações* (C-366/05, EU:C:2007:366), infatti, l'operazione di aumento di capitale sarebbe stata realizzata mediante conferimenti in denaro. Orbene, quest'ultima operazione, a differenza di quelle di cui trattasi nel procedimento principale, alla data del 1° luglio 1984 sarebbe stata esente per legge dall'imposta di bollo.
- 21 Alla luce di queste considerazioni, il Tribunal Arbitral Tributário ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 4, paragrafo 1, lettera c), e paragrafo 2, lettera a), 7, paragrafo 1, e 10, lettera a), della direttiva [69/335] ostino a una normativa nazionale, come quella di cui al decreto avente forza di legge n. 322-B/2001, del 14 dicembre 2001, che assoggetta a imposta di bollo gli aumenti di capitale sociale di società di capitali realizzati mediante conversione, in capitale sociale, di crediti degli azionisti per prestazioni accessorie precedentemente effettuate a favore della società, anche se tali prestazioni accessorie sono state fatte in denaro, tenendo presente che, alla data del 1° luglio 1984, la normativa nazionale assoggettava detti aumenti di capitale, realizzati in tal modo, all'imposta di bollo del 2% e che alla stessa data esentava da imposta di bollo gli aumenti di capitale realizzati in denaro».

Sulla competenza della Corte

- 22 Preliminarmente, occorre esaminare la questione se il Tribunal Arbitral Tributário debba essere considerato un organo giurisdizionale di uno Stato membro ai sensi dell'articolo 267 TFUE.
- 23 Al riguardo occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, per valutare se l'organo del rinvio posseda le caratteristiche di una «giurisdizione» ai sensi dell'articolo 267 TFUE, questione unicamente di diritto dell'Unione, la Corte tiene conto di un insieme di elementi, quali il fondamento legale dell'organo giurisdizionale, il suo carattere permanente, l'obbligatorietà della sua giurisdizione, la natura contraddittoria del procedimento, il fatto che l'organo applichi norme giuridiche e che sia indipendente (sentenza *Belov*, C-394/11, EU:C:2013:48, punto 38 e giurisprudenza ivi citata). Inoltre, i giudici nazionali possono adire la Corte unicamente se dinanzi a loro è pendente una lite e se essi sono stati chiamati a statuire nell'ambito di un procedimento destinato a risolversi in una pronuncia di carattere giurisdizionale (v., in particolare, sentenze *Syfait e a.*, C-53/03, EU:C:2005:333, punto 29, e *Belov*, EU:C:2013:48, punto 39).
- 24 Nel procedimento principale dalle indicazioni fornite nella decisione di rinvio risulta che i tribunali arbitrali in materia fiscale traggono origine dalla legge. Essi compaiono, infatti, nell'elenco degli organi giurisdizionali nazionali, all'articolo 209 della Costituzione della Repubblica portoghese. Peraltro, l'articolo 1 del decreto avente forza di legge n. 10/2011, del 20 gennaio 2011, relativo al regime

giuridico dell'arbitrato fiscale, dispone che l'arbitrato fiscale costituisce un mezzo alternativo di risoluzione giurisdizionale delle controversie in materia fiscale e l'articolo 2 dello stesso decreto attribuisce ai tribunali arbitrali in materia fiscale una competenza generale ad esaminare la legittimità della liquidazione di qualsiasi imposta.

- 25 Peraltro, in quanto elemento del sistema di risoluzione giurisdizionale delle controversie in materia fiscale, i tribunali arbitrali in materia fiscale soddisfano il requisito della natura permanente.
- 26 Come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 37 delle sue conclusioni, infatti, pur se la composizione dei collegi giudicanti del Tribunal Arbitral Tributário è effimera e l'attività di tali collegi si conclude una volta che essi si siano pronunciati, resta pur sempre il fatto che, nel suo complesso, il Tribunal Arbitral Tributário ha, in quanto elemento di tale sistema, natura permanente.
- 27 Quanto all'obbligatorietà della giurisdizione, occorre ricordare che tale elemento non è presente nell'ambito di un arbitrato convenzionale, giacché per le parti contraenti non vi è alcun obbligo, né di diritto né di fatto, di affidare la soluzione delle proprie liti a un arbitrato e perché le autorità pubbliche dello Stato membro interessato non sono implicate nella scelta della via dell'arbitrato né sono chiamate a intervenire d'ufficio nello svolgimento del procedimento dinanzi all'arbitro (sentenza Denuit et Cordenier, C-125/04, EU:C:2005:69, punto 13 e giurisprudenza ivi citata, nonché ordinanza Merck Canada, C-555/13, EU:C:2014:92, punto 17).
- 28 La Corte ha ammesso, invece, la ricevibilità di questioni pregiudiziali che le erano state sottoposte da un tribunale arbitrale istituito con legge, le cui decisioni erano vincolanti per le parti e la cui competenza non dipendeva dall'accordo di queste ultime (ordinanza Merck Canada, EU:C:2014:92, punto 18 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 Orbene, come rilevato dall'avvocato ai paragrafi 28 e 40 delle sue conclusioni, il Tribunal Arbitral Tributário, le cui decisioni sono vincolanti per le parti ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, del decreto avente forza di legge n. 10/2011, si distingue da un tribunale arbitrale in senso stretto. La sua competenza, infatti, deriva direttamente dalle disposizioni del decreto avente forza di legge n. 10/2011 e non è pertanto subordinata ad una previa espressione della volontà delle parti di sottoporre la loro lite all'arbitrato (v., per analogia, sentenza Danfoss, 109/88, EU:C:1989:383, punto 7). Così, quando il contribuente ricorrente sottopone la sua controversia all'arbitrato fiscale, la giurisdizione del Tribunal Arbitral Tributário, conformemente all'articolo 4, paragrafo 1, del decreto avente forza di legge n. 10/2011, è obbligatoria per l'autorità fiscale e doganale.
- 30 La natura contraddittoria del procedimento dinanzi ai tribunali arbitrali in materia fiscale è, a sua volta, garantita dagli articoli 16 e 28 del decreto avente forza di legge n. 10/2011. Inoltre, in conformità dell'articolo 2, paragrafo 2, dello stesso decreto, detti tribunali arbitrali «decidono secondo le norme di diritto, è vietato il ricorso all'equità».
- 31 Per quanto riguarda l'indipendenza dei tribunali arbitrali in materia fiscale, risulta, da un lato, dalla decisione di rinvio che gli arbitri che compongono il Tribunal Arbitral Tributário dinanzi al quale pende la controversia nella causa principale sono stati prescelti, conformemente all'articolo 6 del decreto avente forza di legge n. 10/2011, dal Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (Consiglio deontologico del Centro di arbitrato amministrativo) tra gli arbitri che compaiono in un elenco preparato da tale istituzione.
- 32 Dall'altro lato, l'articolo 9 del decreto avente forza di legge n. 10/2011 prevede che agli arbitri si impongono i principi di imparzialità e di indipendenza. L'articolo 8, paragrafo 1, dello stesso decreto prevede, inoltre, come caso di impedimento all'esercizio della funzione di arbitro, l'esistenza di un qualsiasi legame familiare o professionale tra l'arbitro e una delle parti della controversia. È in tal

modo garantito che il tribunale arbitrale si trovi in posizione di terzietà rispetto all'autorità che ha adottato la decisione oggetto del ricorso (v. sentenza RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, punto 38 e giurisprudenza ivi citata, nonché ordinanza Devillers, C-167/13, EU:C:2013:804, punto 15).

- 33 Infine, come risulta dall'articolo 1 del decreto avente forza di legge n. 10/2011, i tribunali arbitrali in materia fiscale si pronunciano nell'ambito di un procedimento che si conclude con una decisione di natura giurisdizionale.
- 34 Risulta da tutte le considerazioni che precedono che l'organo del rinvio presenta tutti gli elementi necessari per essere qualificato come organo giurisdizionale di uno Stato membro ai sensi dell'articolo 267 TFUE.
- 35 La Corte è pertanto competente a risolvere la questione sollevata dal giudice del rinvio.

Sulla questione pregiudiziale

- 36 Con la sua questione pregiudiziale, l'organo del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 4, 7 e 10, lettera a), della direttiva 69/335 ostino ad una normativa di uno Stato membro che reintroduce l'imposta di bollo su operazioni di aumento del capitale sociale di una società di capitali, che alla data del 1° luglio 1984 erano assoggettate a tale imposta, ma che successivamente ne sono state esentate.
- 37 Secondo l'Ascendi, operazioni come quelle di cui si tratta nel procedimento principale erano già esenti dall'imposta di bollo alla data del 1° luglio 1984, in forza del diritto nazionale applicabile.
- 38 Occorre tuttavia ricordare che, nell'ambito di un rinvio pregiudiziale, non spetta alla Corte pronunciarsi sull'interpretazione delle disposizioni nazionali o sulla valutazione del contesto fattuale relativo alla controversia nel procedimento principale, in quanto ciò è compito esclusivo del giudice del rinvio (v. sentenze Angelidaki e a., da C-378/07 a C-380/07, EU:C:2009:250, punto 48, nonché van Delft e a., C-345/09, EU:C:2010:610, punto 114).
- 39 Orbene, risulta dal tenore della questione pregiudiziale che, alla data del 1° luglio 1984, la normativa nazionale assoggettava operazioni di aumento del capitale come quelle di cui trattasi nel procedimento principale ad un'imposta di bollo con aliquota del 2%.
- 40 Per quanto riguarda la questione se le disposizioni della direttiva 69/335 ostino ad una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale, occorre ricordare, anzitutto, che tale normativa assoggetta ad un'imposta di bollo operazioni di aumento del capitale sociale di una società di capitali. Per il fatto di colpire le raccolte di capitali in quanto tali, detta imposta di bollo costituisce un'imposta sui conferimenti ai sensi dell'articolo 1 della direttiva 69/335.
- 41 Pertanto, l'interpretazione dell'articolo 10 della direttiva 69/335, che riguarda unicamente imposte indirette diverse dall'imposta sul conferimento, non è pertinente per la soluzione della controversia nel procedimento principale.
- 42 Va sottolineato, poi, che le operazioni controverse nel procedimento principale rientrano nell'ambito dell'articolo 4, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 69/335. I vari aumenti del capitale sociale della società di capitali considerata sono stati effettuati «mediante conferimento di beni di qualsiasi natura», ai sensi di tale disposizione, specificamente convertendo in capitale sociale crediti detenuti dagli azionisti di tale società per l'aver effettuato, precedentemente agli aumenti, prestazioni accessorie a favore della società stessa.
- 43 Relativamente alle operazioni di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 69/335, tale disposizione stabilisce che esse «[s]ono sottoposte all'imposta sui conferimenti».

- 44 Nondimeno, malgrado la formulazione di tale articolo 4, paragrafo 1, dall'articolo 7 della stessa direttiva risulta che non vi è alcun obbligo di assoggettare all'imposta sui conferimenti operazioni rientranti nell'ambito della prima di tali disposizioni.
- 45 Al contrario, la Corte ha dichiarato che l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 69/335 prevede l'obbligo chiaro e incondizionato degli Stati membri di esentare dall'imposta sui conferimenti tutte le operazioni rientranti nell'ambito di applicazione della direttiva che, al 1° luglio 1984, erano esentate o assoggettate ad imposta ad un'aliquota pari o inferiore allo 0,50% (v. sentenze *Optimus – Telecomunicações*, EU:C:2007:366, punto 30, e *Pak-Holdco*, C-372/10, EU:C:2012:86, punto 28). Tale obbligo e gli altri obblighi risultanti dalla direttiva 69/335 vincolano la Repubblica portoghese a partire dal 1° gennaio 1986, data dell'adesione di tale Stato all'Unione europea.
- 46 Tuttavia, nei limiti in cui operazioni come quelle di cui al procedimento principale, rientranti nell'ambito dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 69/335, erano assoggettate, alla data del 1° luglio 1984, all'imposta sui conferimenti con un'aliquota superiore allo 0,50%, ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, di tale direttiva, la Repubblica portoghese poteva, all'atto della sua adesione all'Unione, ossia il 1° gennaio 1986, decidere di continuare ad assoggettare all'imposta sui conferimenti tale genere di operazioni (v., in tal senso, sentenza *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, punto 34).
- 47 Resta ancora da esaminare, infine, la questione se uno Stato membro, dopo aver rinunciato, nel corso del 1991, a riscuotere l'imposta sui conferimenti sulle operazioni di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 69/335, potesse decidere di reintrodurla nel corso del 2001.
- 48 Dal momento che gli articoli 4, paragrafo 1, e 7, paragrafi 1 e 2, della direttiva 69/335 non contemplano espressamente la situazione di un'imposta abolita, reintrodotta ulteriormente dopo il 1° luglio 1984, occorre far ricorso ad un'interpretazione teleologica delle disposizioni interessate, esaminando la finalità da esse perseguita.
- 49 Orbene, dal secondo e terzo considerando della direttiva 85/303 risulta che la direttiva 69/335 mira a limitare, o addirittura ad eliminare, l'imposta sui conferimenti. Tenuto conto di tale finalità, risulta da detto terzo considerando che è solo per le difficoltà di bilancio alle quali avrebbero dovuto far fronte, in caso di eliminazione dell'imposta sui conferimenti, gli Stati membri che non avevano rinunciato alla sua riscossione che questi ultimi potevano mantenere detta imposta (v., in tal senso, sentenza *Logstor ROR Polska*, EU:C:2011:404, punto 36).
- 50 Il riferimento alla data del 1° luglio 1984, fatto all'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 69/335, non può costituire, per gli Stati membri che a tale data assoggettavano le operazioni di cui trattasi ad un'imposta sui conferimenti, con un'aliquota superiore allo 0,50%, un'autorizzazione a reintrodurre siffatta imposta dopo avervi rinunciato. La volontà del legislatore dell'Unione era, infatti, quella di eliminare l'imposta sui conferimenti, rappresentando la possibilità di conservarla solo un'eccezione, motivata dal timore di una perdita del gettito fiscale da parte degli Stati membri. Pertanto, pur se la perdita di entrate di bilancio poteva giustificare la conservazione dell'imposta sui conferimenti oltre il 1° luglio 1984, nei limiti esposti all'articolo 7, paragrafo 2, della succitata direttiva, essa non poteva giustificare la reintroduzione di siffatta imposta (v., in tal senso, sentenza *Logstor ROR Polska*, EU:C:2011:404, punti da 37 a 39).
- 51 Contrariamente a quanto sostenuto dal governo portoghese, l'obbligo di «standstill» risultante dalla direttiva 69/335 riguarda tanto le operazioni di cui all'articolo 4, paragrafo 2, di tale direttiva, quanto quelle menzionate all'articolo 4, paragrafo 1, della stessa. In una situazione come quella oggetto del procedimento principale tale obbligo deriva, infatti, dall'articolo 7, paragrafi 1 e 2, della direttiva 69/335, interpretato alla luce dell'obiettivo di quest'ultima. Orbene, come risulta dal punto 45 della presente sentenza, gli obblighi risultanti, per gli Stati membri, dall'articolo 7 della direttiva 69/335

riguardano qualsiasi operazione rientrante nell'ambito di applicazione di tale direttiva e, di conseguenza, qualsiasi operazione rientrante nell'articolo 4 di quest'ultima, indipendentemente dal fatto che essa sia menzionata al paragrafo 1 o al paragrafo 2 di quest'ultimo articolo.

- 52 Di conseguenza, occorre rispondere alla questione sottoposta dichiarando che gli articoli 4, paragrafo 1, lettera c), e 7, paragrafi 1 et 2, della direttiva 69/335 devono essere interpretati nel senso che essi si oppongono alla reintroduzione, da parte di uno Stato membro, di un'imposta sui conferimenti sulle operazioni di aumento del capitale sociale di cui alla prima di tali disposizioni, che erano assoggettate ad un'imposta siffatta alla data del 1° luglio 1984, ma successivamente sono state esentate da tale imposta.

Sulle spese

- 53 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

Gli articoli 4, paragrafo 1, lettera c), e 7, paragrafi 1 et 2, della direttiva 69/335/CEE del Consiglio, del 17 luglio 1969, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata dalla direttiva 85/303/CEE del Consiglio, del 10 giugno 1985, devono essere interpretati nel senso che essi si oppongono alla reintroduzione, da parte di uno Stato membro, di un'imposta sui conferimenti sulle operazioni di aumento del capitale sociale di cui alla prima di tali disposizioni, che erano assoggettate ad un'imposta siffatta alla data del 1° luglio 1984, ma successivamente sono state esentate da tale imposta.

Firme