

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

17 ottobre 2002 *

Nel procedimento C-71/00,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Verwaltungsgerichtshof (Austria) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH

e

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 4, n. 1, lett. d), della direttiva del Consiglio, 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata dall'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia

* Lingua processuale: il tedesco.

e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 1994, C 241, pag. 21, e GU 1995, L 1, pag. 1),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dal sig. J.-P. Puissochet, presidente di sezione, dai sigg. R. Schintgen (relatore), C. Gulmann, dalla sig.ra F. Macken e dal sig. J.N. Cunha Rodrigues, giudici,

avvocato generale: A. Tizzano
cancelliere: R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH, dai sigg. P. Kisler e K. Pistotnik, Rechtsanwälte;

- per il governo austriaco, dal sig. H. Dossi, in qualità di agente;

- per il governo dei Paesi Bassi, dal sig. A. Fierstra, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti;

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 febbraio 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 17 febbraio 2000 pervenuta in cancelleria il 2 marzo successivo il Verwaltungsgerichtshof ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 4, n. 1, lett. d), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata dall'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 1994, C 241, pag. 21, e GU 1995, L 1, pag. 1; in prosiegua: la «direttiva 69/335»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH (in prosiegua: la «Develop») e la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (ammini-

strazione delle finanze per Vienna, la Bassa Austria e il Burgenland; in prosieguo: la «Finanzlandesdirektion»), in merito alla riscossione dell'imposta sui conferimenti su contributi finanziari versati a favore della Develop in occasione dell'emissione di certificati di godimento.

Quadro normativo

La normativa comunitaria

- 3 Come risulta dal primo 'considerando', la direttiva 69/335 tende a promuovere la libera circolazione dei capitali, considerata come una delle condizioni essenziali per la creazione di un'unione economica avente caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno.

- 4 Secondo il sesto 'considerando' della direttiva 69/335 il perseguimento di una siffatta finalità presuppone, per quanto riguarda l'imposizione sulla raccolta di capitali, la soppressione delle imposte indirette fino ad allora in vigore negli Stati membri e l'applicazione, al loro posto, di un'imposta percepita una sola volta nel mercato comune e di pari livello in tutti gli Stati membri.

5 A tenore dell'art. 4, n. 1, della direttiva 69/335:

«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;

d) l'aumento del patrimonio sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura, remunerato non con quote rappresentative del capitale o del patrimonio stesso, bensì con diritti della stessa natura di quelli dei soci, quali il diritto di voto, la partecipazione agli utili o all'attivo risultante dalla liquidazione;

(...).».

6 L'art. 5, n. 1, della direttiva 69/335 è così formulato:

«1. L'imposta è liquidata:

a) nel caso della costituzione di una società di capitali, dell'aumento del suo capitale sociale o dell'aumento del patrimonio sociale di cui all'articolo 4, paragrafo 1, lettere a), c) e d): sul valore reale dei beni di qualsiasi natura conferiti o da conferire dai soci, previa deduzione delle obbligazioni assunte e degli oneri sopportati dalla società a causa di ciascun conferimento; gli Stati membri hanno la facoltà di riscuotere l'imposta soltanto man mano che i conferimenti sono effettuati:

(...)

d) nel caso dell'aumento del patrimonio sociale di cui all'articolo 4, paragrafo 2, lettera b): sul valore reale delle prestazioni effettuate, previa deduzione delle obbligazioni assunte e degli oneri sopportati dalla società a causa di tali prestazioni;

(...».

La normativa nazionale

- 7 Conformemente all'art. 2, n. 1, punto 1, del Kapitalverkehrsteuergesetz (legge relativa all'imposta sui movimenti di capitali) 16 ottobre 1934 (DRGBL. 1934/1058, nella versione modificata quale pubblicata nel BGBl, 1995/21; in prosieguo: il «KVG»), l'imposta sui conferimenti «colpisce l'acquisto di diritti sociali in una società di capitali nazionale da parte del primo acquirente».
- 8 Ai sensi dell'art. 5, punto 1, del KVG, i diritti obbligazionari di godimento sono considerati diritti sociali. Conformemente al punto 2 di questa stessa disposizione, i titolari dei diritti di godimento sono assimilati ai soci della società di capitali che ha emesso tali diritti.
- 9 Ai sensi dell'art. 7, n. 1, lett. a), del KVG, la base imponibile presa in considerazione all'atto dell'acquisto dei diritti sociali è pertanto, anche in caso di acquisti di diritti obbligazionari di godimento, costituita dal valore della controprestazione versata, comprensiva delle spese per la costituzione della società o per aumenti del suo capitale sociale di cui i soci si sono assunti i relativi oneri, ad eccezione dell'imposta sui conferimenti dovuta per l'acquisizione dei diritti sociali.

La controversia di cui alla causa principale e la questione pregiudiziale

- 10 La Develop è una società a responsabilità limitata di cui sono soci la Kontrakt Bauerrichtungs- und Verwertungsgesellschaft mbH e la Raiffeisenlandesbank Niederösterreich — Wien reg. Genossenschaft mbH.

- 11 Nel dicembre 1995 la RLB Beteiligungs- und Treuhandverwaltungs GmbH (in prosieguo: la «RLB-BT») sottoscriveva certificati di godimento emessi dalla Develop per un importo nominale complessivo di ATS 1 615 000.
- 12 Come risulta dall'ordinanza di rinvio, tali certificati di godimento rappresentavano un diritto alla partecipazione agli utili di esercizio della Develop, al suo attivo, al valore patrimoniale di tale società, il quale comprende l'insieme delle riserve occulte e il suo valore di avviamento, nonché all'attivo risultante dalla liquidazione della società.
- 13 Dall'ordinanza di rinvio risulta altresì che tali certificati di godimento conferivano al loro titolare anche il diritto alla restituzione dell'importo nominale, maggiorato dei versamenti supplementari eventualmente effettuati. In caso di scioglimento per recesso dal rapporto giuridico relativo ai diritti di godimento, i possessori dei certificati di godimento avevano diritto ad una somma pari alla loro quota del valore della Develop al momento del suo scioglimento e dovevano ricevere quanto meno un importo pari al valore nominale dei loro certificati di godimento maggiorato dei versamenti supplementari eventualmente effettuati. In caso di liquidazione della detta società, ai titolari dei certificati di godimento spettava una partecipazione all'attivo risultante dalla liquidazione pari al valore dei loro certificati. L'acquisto di tali certificati di godimento non dava però luogo ad alcun tipo di rapporto sociale tra la società emittente i certificati e i loro acquirenti. Del resto questi non disponevano di taluni diritti del socio, come il diritto di voto o di partecipare alle assemblee generali.
- 14 Il 16 febbraio 1996 veniva depositata presso il Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (amministrazione finanziaria delle tasse e delle imposte di registro) la dichiarazione relativa all'emissione dei certificati di godimento. Da tale dichiarazione risultava che, oltre all'importo di ATS 1 615 000 versati dalla RLB-BT, la Develop aveva percepito un contributo finanziario supplementare pari a ATS 321 385 000 da parte della RLB Immobilienprojektentwicklungs- und Beteiligungs GmbH. La Develop, la quale ha ammesso che tale contributo

supplementare era stato fatto nell'ambito dell'emissione dei certificati di godimento, ha cionondimeno sostenuto che il detto conferimento non era soggetto all'imposta sui conferimenti in quanto non proveniva dall'acquirente dei certificati, ma dalla sua società madre.

- 15 Con decisione 29 maggio 1996 il Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern fissava l'imposta sui conferimenti dovuta dalla Develop assumendo come base imponibile l'importo di ATS 323 000 000.
- 16 La Develop proponeva opposizione avverso tale decisione dinanzi alla Finanzlandesdirektion, deducendo che un contributo supplementare come il «contributo della società nonna» («Großmutterzuschuss») effettuato dalla RLB Immobilienprojektentwicklungs- und Beteiligungs GmbH, versato da un non socio, non è soggetto all'imposta sui conferimenti di capitali. Tuttavia nel detto ricorso la Develop non ha impugnato la riscossione dell'imposta sui conferimenti sull'importo di ATS 1 615 000.
- 17 Con decisione 18 luglio 1997 la Finanzlandesdirektion respingeva l'opposizione per il motivo che l'origine dei conferimenti ricevuti nell'ambito dell'emissione dei certificati di godimento è priva di importanza poiché le somme versate a concorrenza dell'importo nominale dei certificati di godimento e il contributo supplementare formano un tutt'uno. Infatti, queste due somme dovrebbero essere considerate come un insieme dal momento che determinano sia l'importo del diritto al rimborso sia l'importo del diritto agli utili ai quali il titolare dei certificati può aver diritto.
- 18 La Develop impugnava la detta decisione dinanzi al Verwaltungsgerichtshof. A sostegno del suo ricorso ha, in particolare, affermato che, ai sensi dell'art. 4 della direttiva 69/335, contributi finanziari supplementari che non provengono da un socio della società di capitali che ne beneficia non possono essere assoggettati all'imposta sui conferimenti.

- 19 Ciò considerato il Verwaltungsgerichtshof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le prestazioni che l'acquirente di diritti di godimento in una società di capitali fornisce non direttamente, bensì attraverso la società madre, configurino "conferimento di beni di qualsiasi natura" ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. d), della direttiva 69/335 (...)».

La questione pregiudiziale

- 20 Con la questione pregiudiziale sollevata, il giudice a quo vuole in sostanza sapere se l'art. 4, n. 1, lett. d) della direttiva 69/335 debba essere interpretato nel senso che sono assoggettati all'imposta sui conferimenti contribuiti finanziari che una società madre effettua a favore di una società di capitali che procede ad un aumento del suo patrimonio sociale mediante l'emissione di certificati di godimento per consentire l'acquisizione di questi da parte di una società controllata della detta società madre.
- 21 Si deve a questo proposito innanzi tutto rilevare che, come risulta dal punto 28 dell'odierna sentenza nella causa C-138/00, *Solida e Tech* (Racc. pag. I-8905), l'emissione da parte di una società di capitali di certificati di godimento come quelli considerati nella causa principale rientra, in linea di principio, nell'ambito di applicazione dell'art. 4, n. 1, lett. d), della direttiva 69/335.
- 22 Va altresì rilevato che la Corte ha ritenuto che il fatto che l'acquirente di tali certificati di godimento non sia un socio della società che li ha emessi non è tale da sottrarre questa operazione all'ambito di applicazione della direttiva 69/335 (v., in questo senso, sentenza *Solida e Tech*, già citata, punti 32 e 33).

- 23 Ne consegue che tutti i conferimenti effettuati dall'acquirente di certificati di godimento per finanziare tale acquisizione sono soggetti all'imposta sui conferimenti in applicazione dell'art. 4, n. 1, lett. d), della direttiva 69/335.
- 24 Orbene, debbono considerarsi conferimenti destinati a finanziare l'acquisizione di certificati di godimento i contributi finanziari supplementari che eccedono il valore nominale di tali certificati che il loro acquirente versa alla società emittente, dal momento che tale versamento costituisce una condizione indispensabile per la realizzazione di tale acquisizione (v., per analogia, odierna sentenza ESTAG, causa C-339/99, Racc. pag. I-8837, punti 30-33).
- 25 Infine si deve altresì ricordare che dai punti 37 e 38 della citata sentenza ESTAG risulta che, quando si tratta di stabilire se un'operazione rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 4 della direttiva 69/335, si deve adottare un approccio economico e non un approccio formale, basato unicamente sull'origine dei conferimenti, ricercando quale sia la persona alla quale il versamento dei conferimenti deve essere realmente imputato.
- 26 Pertanto, quando si tratta di stabilire se contributi finanziari supplementari effettuati dalla società madre dell'acquirente di certificati di godimento rientrino nell'ambito dell'art. 4, n. 1, lett. d), della direttiva 69/335, si deve verificare in quale misura il versamento dei detti contributi deve essere imputato a tale acquirente.
- 27 A questo proposito occorre rilevare che il fatto che l'obbligo di effettuare siffatti contributi incomba alla detta società controllata e la circostanza che tale pagamento abbia avuto un carattere liberatorio nei confronti di questa costitui-

scono indizi idonei a dimostrare che il versamento dei detti contributi da parte della società madre di una società controllata deve essere imputato a quest'ultima (v., in questo senso, citata sentenza ESTAG, punto 39).

- 28 Spetta tuttavia al giudice nazionale, alla luce delle circostanze relative alla causa per la quale è stato adito, stabilire se il versamento di un contributo finanziario supplementare da parte dell'acquirente dei certificati di godimento viene effettuato per finanziare tale acquisizione — o se vi è un nesso necessario con questa — e, nel caso in cui tale versamento sia stato effettuato dalla società madre dell'acquirente dei detti certificati, se esso deve essere imputato a quest'ultimo.
- 29 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, la questione sollevata va risolta dichiarando che l'art. 4, n. 1, lett. d), della direttiva 69/335 deve essere interpretato nel senso che sono soggetti all'imposta sui conferimenti contributi finanziari che una società madre effettua a favore di una società di capitali che procede ad un aumento del proprio patrimonio sociale mediante l'emissione di certificati di godimento per consentire l'acquisizione di questi ultimi da parte di una società controllata della detta società madre.

Sulle spese

- 30 Le spese sostenute dai governi austriaco e dei Paesi Bassi nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Verwaltungsgerichtshof con ordinanza 17 febbraio 2000, dichiara:

L'art. 4, n. 1, lett. d), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata dall'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea, dev'essere interpretato nel senso che sono soggetti all'imposta sui conferimenti contributi finanziari che una società madre effettua a favore di una società di capitali che procede ad un aumento del suo patrimonio sociale mediante l'emissione di certificati obbligazionari di godimento per consentire l'acquisizione di questi da parte di una società controllata della detta società madre.

Puissochet

Schintgen

Gulmann

Macken

Cunha Rodrigues

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 17 ottobre 2002.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

J.-P. Puissochet