SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

30 marzo 2006 *

Nel procedimento C-46/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Corte suprema di cassazione con decisione 6 novembre 2003, pervenuta in cancelleria il 6 febbraio 2004, nella causa

Aro Tubi Trafilerie SpA

contro

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann (relatore), presidente di sezione, dal sig. K. Schiemann, dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. J.N. Cunha Rodrigues ed E. Levits, giudici,

* Lingua processuale: l'italiano.

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per l'Aro Tubi Trafilerie SpA, dall'avv. G. Bianco;

— per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal e dalla sig.ra M. Velardo, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 maggio 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte, in sostanza, sull'interpretazione degli artt. 4, 7 e 10 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 dalle direttive del Consiglio 9 aprile 1973, 73/80/CEE, che fissa le aliquote comuni dell'imposta sui conferimenti (GU L 103, pag. 15), e 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23; in prosieguo: la «direttiva 69/335»).

2 La questione è sorta nell'ambito di una controversia tra la società Aro Tubi Trafilerie SpA (in prosieguo: l' «Aro Tubi», in qualità di «società incorporante») e il Ministero dell'Economia e delle Finanze in merito alla riscossione dell'imposta di registro in occasione di una duplice fusione, mediante la quale l'Aro Tubi ha incorporato due società, vale a dire, da un lato, la propria controllata, Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA (in prosieguo: l'«Aro Tubi Estrusi», in qualità di «società incorporata»), e, d'altro lato, la propria controllante, Fratelli Gaggini SpA (in prosieguo: la «Fratelli Gaggini», in qualità di «società incorporata»).

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 Come risulta dal suo primo e secondo 'considerando', la direttiva 69/335 intende promuovere la libera circolazione dei capitali, libertà fondamentale considerata essenziale per la creazione di un mercato interno. A tal fine, essa mira ad eliminare gli ostacoli fiscali nel settore della raccolta di capitali, in particolare per quanto riguarda i conferimenti in società.

4 A tal fine, gli artt. 1-9 della direttiva 69/335 prevedono la riscossione di un'imposta armonizzata sui conferimenti in società (in prosieguo: l'«imposta sui conferimenti»).

5 L'art. 4 della direttiva 69/335 elenca le operazioni che gli Stati membri possono o, a seconda dei casi, devono gravare dell'imposta sui conferimenti (in prosieguo: i «conferimenti in società»).

6 In tal senso, l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva dispone che gli Stati membri sottopongono all'imposta sui conferimenti «l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura».

7 Ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della stessa direttiva, gli Stati membri possono sottoporre all'imposta sui conferimenti «l'aumento del patrimonio sociale di una società di capitali mediante prestazioni effettuate da un socio che non implicano un aumento del capitale sociale, ma che trovano la loro contropartita in una modifica dei diritti sociali ovvero che possono aumentare il valore delle quote sociali».

8 L'art. 7 della direttiva 69/335 stabilisce le aliquote dell'imposta sui conferimenti.

9 Per quanto riguarda le fusioni, l'art. 7, n. 1, della direttiva 69/335 prevedeva, nella sua versione iniziale, a talune condizioni, un'aliquota ridotta:

«Fino all'entrata in vigore delle disposizioni adottate dal Consiglio in conformità del paragrafo 2:

(...)

b) [l]'aliquota è ridotta del 50 % almeno quando una o più società di capitali conferiscono la totalità dei loro patrimoni, o uno o più rami della loro attività, ad una o più società di capitali in via di creazione o già esistenti.

Questa riduzione è subordinata alla condizione che:

— i conferimenti siano esclusivamente remunerati mediante attribuzione di quote sociali (...),

— le società che partecipano all'operazione abbiano la sede della direzione effettiva, o la sede statutaria, sul territorio di uno Stato membro;

(...)».

10 L'aliquota così stabilita è stata modificata in due occasioni.

11 Anzitutto, l'art. 2 della direttiva 73/80 ha disposto che «[l]e aliquote ridotte di cui all'articolo 7, paragrafo 1, lettere b) (...), della (...) direttiva [69/335] sono fissate dallo 0 allo 0,50 % a partire dal 1° gennaio 1976».

12 Successivamente, l'art. 1, n. 2, della direttiva 85/303, applicabile dal 1° gennaio 1986, ha disposto che l'art. 7, n. 1, della direttiva 69/335 fosse sostituito dal testo seguente:

«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 %.

(...)».

13 Di conseguenza, l'art. 7, n. 1, della direttiva 69/335, prevede ora, a seguito delle citate modifiche, un'esenzione dall'imposta sui conferimenti ove ricorrano tre condizioni, vale a dire (i) il conferimento della totalità del patrimonio di una società di capitali, o di uno o più rami della sua attività, ad una o più società di capitali in via di creazione o già esistente; (ii) la remunerazione esclusivamente mediante attribuzione di quote sociali, e (iii) la sede della direzione effettiva o la sede statutaria delle società partecipanti all'operazione sul territorio di uno Stato membro. Per fusioni di questo genere, l'aliquota dell'imposta sui conferimenti è dunque progressivamente ridotta, nel corso degli anni, fino a zero.

14 Inoltre, l'art. 10 della direttiva 69/335, letto alla luce dell'ultimo considerando della stessa, prevede la soppressione delle imposte aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti (in prosieguo: le «imposte simili all'imposta sui conferimenti»).

Normativa nazionale

15 Ai sensi dell'art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Supplemento ordinario alla GURI n. 99, del 30 aprile 1986; in prosieguo: il «DPR n. 131/1986»), nella versione applicabile all'epoca dei fatti, «l'imposta di registro si applica (...) agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione».

16 Ai sensi dell'art. 2, lett. a), del DPR n. 131/1986, sono soggetti a registrazione, a norma degli articoli seguenti, gli atti indicati nella tariffa allegata, se formati per iscritto nel territorio nello Stato.

17 A tal proposito, l'art. 4, primo comma, lett. b), della parte prima della menzionata tariffa dispone che la fusione tra società è assoggettata a imposta proporzionale di registro nella misura dell'1 %.

Causa principale e questione pregiudiziale

18 L'Aro Tubi è una società per azioni di diritto italiano le cui azioni erano interamente detenute da un'altra società per azioni di diritto italiano, la Fratelli Gaggini. L'Aro Tubi, per parte sua, deteneva l'intero pacchetto azionario di una terza società per azioni di diritto italiano, l'Aro Tubi Estrusi.

19 Con atto del 19 dicembre 1995, l'Aro Tubi ha incorporato, mediante fusione, la propria controllata, Aro Tubi Estrusi (fusione cosiddetta «impropria»).

20 Con il medesimo atto, l'Aro Tubi ha inoltre incorporato la propria controllante, Fratelli Gaggini (fusione cosiddetta «inversa»). L'Aro Tubi ha così acquisito il patrimonio sociale della Fratelli Gaggini, che comprendeva, segnatamente, immobili, brevetti e marchi. Come corrispettivo, gli azionisti della Fratelli Gaggini si sono visti attribuire l'intero pacchetto azionario dell'Aro Tubi.

21 In ragione di queste due fusioni, il 2 gennaio 1996 l'Aro Tubi ha dovuto versare un'imposta di registro pari all'1 % della situazione patrimoniale delle due società incorporate, l'Aro Tubi Estrusi e la Fratelli Saggini, per un totale di ITL 54 761 000.

22 Con istanza del 29 luglio 1996, l'Aro Tubi ha chiesto all'Ufficio Atti Pubblici di Milano il rimborso dell'imposta di registro versata. A fronte del silenzio-rifiuto opposto dal fisco a tale istanza, l'Aro Tubi ha proposto ricorso, contestando la fondatezza dell'imposta. Il ricorso è stato dapprima accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, ma poi respinto dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, su appello dell'Amministrazione finanziaria dello Stato. Avverso la sentenza d'appello l'Aro Tubi ha proposto ricorso in cassazione.

23 La Corte suprema di cassazione, nutrendo dubbi in merito alla compatibilità con il diritto comunitario del regime italiano, che prevede la riscossione di un'imposta di registro nel caso di fusione cosiddetta «inversa», vale a dire di fusione mediante incorporazione allorché l'intero pacchetto azionario della società incorporante è detenuto dalla società incorporanda, ha deciso di sospendere il procedimento e di domandare alla Corte se la direttiva 69/335 osti ad un regime del genere.

Sulla questione pregiudiziale

24 Con la sua questione, il giudice del rinvio domanda, in sostanza se, in circostanze quali quelle della causa principale, la direttiva 69/335 osti alla riscossione, all'atto di una fusione cosiddetta «inversa» — vale a dire di una fusione mediante incorporazione allorché l'intero pacchetto azionario della società incorporante è detenuto dalla società incorporanda —, di un'imposta di registro proporzionale dell'1 % prelevata sul valore dell'operazione.

25 A tal fine occorre preliminarmente accertare se l'imposta di registro di cui trattasi nella causa principale rivesta le caratteristiche di un'«imposta sui conferimenti» ai sensi degli artt. 1-9 della direttiva 69/335, o se debba essere qualificata come «imposta simile all'imposta sui conferimenti» ai sensi dell'art. 10 della direttiva.

26 In proposito, discende da una costante giurisprudenza che la qualificazione di un'imposta, tassa, dazio o prelievo con riferimento al diritto comunitario incombe alla Corte in base alle caratteristiche oggettive dell'imposta, indipendentemente dalla qualificazione che le viene attribuita nel diritto nazionale (v. sentenza 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94, Bautiaa e Société française marittime, Racc. pag. I-505, punto 39).

27 Trattandosi, come nella fattispecie, di un'imposta proporzionale dell'1 % sul valore dei conferimenti in società, occorre considerare che il fatto generatore dell'imposta risiede proprio nel conferimento e non in una qualsiasi altra operazione o formalità preventiva, cosicché un'imposta del genere dev'essere, in via di principio, qualificata come «imposta sui conferimenti» e non come «imposta simile all'imposta sui conferimenti» ai fini della direttiva 69/335 (v., in tal senso, sentenza Bautiaa e Société française maritime, cit., punto 40).

28 Ne deriva che la liceità dell'imposta controversa nella causa principale dev'essere esaminata alla luce degli artt. 1-9 della direttiva 69/335.

29 Giova anzitutto rammentare che le operazioni soggette, o che possono essere assoggettate dagli Stati membri, all'imposta sui conferimenti sono quelle definite all'art. 4 della direttiva 69/335 (v., in tal senso, segnatamente, sentenze 18 marzo 1993, causa C-280/91, Viessmann, Racc. pag. I-971, punto 12; Bautiaa e Société française maritime, cit., punti 31 e 32, nonché 27 ottobre 1998, causa C-152/97, Agas, Racc. pag. I-6553, punti 19 e 20).

30 L'operazione di cui trattasi nella causa principale costituisce una fusione mediante incorporazione. Una fusione del genere potrebbe interpretarsi, in via di principio, sia alla luce dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335, sia alla luce dell'art. 4, n. 2, lett. b), della stessa.

31 In tal senso, l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335 dispone l'assoggettamento all'imposta sui conferimenti dell'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura.

32 L'art. 4, n. 2, lett. b), della stessa direttiva dispone che gli Stati membri possono assoggettare all'imposta sui conferimenti l'aumento del patrimonio sociale di una società di capitali mediante prestazioni effettuate da un socio che non implicano un aumento del capitale sociale, ma che possono aumentare il valore delle quote sociali.

33 Orbene, dal raffronto tra queste due norme si desume che l'«aumento del capitale sociale» ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335 implica un aumento formale del capitale sociale per mezzo dell'emissione di nuove quote sociali, oppure dell'aumento del valore nominale delle quote sociali esistenti (v., in tal senso, sentenze 15 luglio 1982, causa 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, Racc. pag. 2771, punto 15, e 12 gennaio 2006, causa C-494/03, Senior Engineering Investments, Racc. pag. I-525, punto 33).

34 Per contro, e nei limiti in cui il «patrimonio sociale» è definito come l'insieme dei beni che i soci hanno posto in comune, ivi compresi i frutti di tali beni (v., in tal senso, sentenza 28 marzo 1990, causa C-38/88, Siegen, Racc. pag. I-1447, punto 12), l'«aumento del patrimonio sociale» ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335 ricomprende, in linea di principio, ogni forma di aumento del patrimonio sociale di una società di capitali (sentenza Senior Engineering Investments, cit., punto 34). Ad esempio, la Corte ha qualificato come «aumento del patrimonio

sociale», ai sensi della citata norma, un trasferimento di utili (v. sentenza 13 ottobre 1992, causa C-49/91, Weber Haus, Racc. pag. I-5207, punto 10), un prestito senza interessi (v., segnatamente, sentenza 17 settembre 2002, causa C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, Racc. pag. I-7397, punto 18), un accollo delle perdite (v. sentenza Siegen, cit., punto 13), la rinuncia a un credito (v. sentenza 5 febbraio 1991, causa C-15/89, Deltakabel, Racc. pag. I-241, punto 12).

35 Nella causa principale, è pacifico che la fusione di cui trattasi non abbia dato luogo a un «aumento del capitale sociale» della società incorporante (Aro Tubi). Tale fusione non è quindi riconducibile all'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335.

36 Essa rientra, tuttavia, nell'ambito di applicazione dell'art. 4, n. 2, lett. b), della stessa direttiva.

37 In primo luogo, infatti, risulta dall'atto di fusione che la società incorporata (Fratelli Gaggini), da un lato, non era sovraindebitata e, dall'altro, deteneva non soltanto azioni della società incorporante (Aro Tubi), ma anche altri elementi di attivo, quali, ad esempio, immobili, brevetti e marchi. All'atto della fusione, tali beni sono stati conferiti alla società incorporante (Aro Tubi). La fusione ha dunque avuto l'effetto di «aumentare il patrimonio sociale» di quest'ultima.

38 In secondo luogo, considerato tale aumento del patrimonio sociale, la fusione di cui trattasi nella causa principale poteva «aumentare il valore delle quote sociali» della società incorporante (Aro Tubi). A seguito della fusione le azioni di quest'ultima hanno, de facto, più valore.

39 In terzo luogo, la fusione in parola si presenta come una «prestazione effettuata da un socio» ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335.

40 Ne consegue che la fusione in questione configura un conferimento in società rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 4, n. 2, lett. b) della direttiva 69/335, assoggettabile, in via di principio, all'imposta sui conferimenti.

41 Occorre tuttavia ricordare che l'art. 7, n. 1, della direttiva 69/335 esenta dall'imposta sui conferimenti alcune operazioni che, al 1° luglio 1984, erano assoggettate ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50 %.

42 Orbene, risulta dalle versioni anteriori della medesima disposizione (illustrate ai punti 9 e 11 della presente sentenza) che, a tale data, vale a dire al 1° luglio 1984, le fusioni erano assoggettate a un'aliquota compresa tra lo 0 e lo 0,50 % se ricorrevano tre condizioni, vale a dire i) il conferimento della totalità del patrimonio di una società di capitali, o di uno o più rami della sua attività, ad una o più società di capitali in via di creazione o già esistente; ii) la remunerazione esclusivamente mediante attribuzione di quote sociali, e iii) la sede della direzione effettiva o la sede statutaria delle società partecipanti all'operazione sul territorio di uno Stato membro.

43 Con riferimento alla fusione in parola, si deve rilevare, in primo luogo, che una società di capitali, la Fratelli Gaggini, ha conferito tutto il suo patrimonio ad un'altra società di capitali già esistente, l'Aro Tubi.

44 In secondo luogo, tale conferimento è stato remunerato esclusivamente mediante attribuzione di azioni della società incorporante (l'Aro Tubi). Infatti, le azioni proprie che l'Aro Tubi aveva acquisito grazie al patrimonio della Fratelli Gaggini sono state poi (ri)attribuite ai soci della Fratelli Gaggini.

45 In terzo luogo, le due società di cui trattasi, l'Aro Tubi e la Fratelli Gaggini, hanno entrambe sede in Italia.

46 Di conseguenza, la fusione in parola rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 7, n. 1, della direttiva 69/335. Essa è quindi esente e non può essere assoggettata all'imposta sui conferimenti.

47 Alla luce di quanto sopra, occorre risolvere la questione sollevata dichiarando che, in circostanze quali quelle della causa principale, la direttiva 69/335 osta alla riscossione, in occasione di una fusione cosiddetta «inversa» — vale a dire di una fusione mediante incorporazione, allorché l'intero pacchetto azionario della società incorporante è detenuto dalla società incorporanda —, di un'imposta di registro proporzionale dell'1 % prelevata sul valore dell'operazione.

Sulle spese

48 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Prima Sezione) dichiara:

In circostanze quali quelle della causa principale, la direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata dalle direttive del Consiglio 9 aprile 1973, 73/80/CEE, che fissa le aliquote comuni dell'imposta sui conferimenti, e 10 giugno 1985, 85/303/CEE, osta alla riscossione, in occasione di una fusione cosiddetta «inversa» — vale a dire di una fusione mediante incorporazione, allorché l'intero pacchetto azionario della società incorporante è detenuto dalla società incorporanda —, di un'imposta di registro proporzionale dell'1 % prelevata sul valore dell'operazione.

Firme