SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
17 ottobre 2002 *

Nel procedimento C-138/00,

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

Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH,

Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH

e

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 5, n. 1, lett. a), 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

* Lingua processuale: il tedesco.

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),

LA CORTE (Sesta Sezione),

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

avvocato generale: A. Tizzano
cancelliere: sig.ra D. Louterman-Hubeau, capodivisione

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, dal sig. W.-D. Arnold, Rechtsanwalt;

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

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

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, rappresentata dall'avv. W.-D. Arnold, della Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, rappresentata dalla sig.ra H. Bavenek-Weber, in qualità di agente, del governo austriaco, rappresentato da sig. H. Dossi, e della Commissione, rappresentata da sig. K. Gross, all'udienza del 26 settembre 2001,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 30 marzo 2000, pervenuta in cancelleria il 10 aprile successivo, il Verwaltungsgerichtshof ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 5, n. 1, lett. a), 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 1944, C 241, pag. 21, e GU 1995, L 1, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva 69/335»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di due controversie che oppongono rispettivamente la Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (in prosieguo: la «Solida») e la Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (in

prosieguo: la «Tech») alla Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (amministrazione delle finanze, per Vienna, la Bassa Austria e il Burgenland; in prosieguo: la «Finanzlandesdirektion») in merito alla riscossione dell'imposta sui conferimenti in occasione dell'acquisizione di certificati di godimento da parte di non socio della società di capitali emittente.

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 Ai sensi 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 conferimenti 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 In virtù 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

La causa Solida

10 Il 10 marzo 1995 la Solida emetteva certificati di godimento per un importo nominale totale di ATS 465 000. Questi certificati, che venivano acquistati dalla

Pelias Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (in prosieguo: la «Pelias»), rappresentavano un diritto di partecipazione agli utili di esercizio della Solida, al suo attivo, al suo valore patrimoniale — il quale comprende l'insieme delle riserve occulte e il suo valore di avviamento — nonché al diritto all'attivo risultante dalla liquidazione.

11 Come risulta dall'ordinanza di rinvio, tali certificati di godimento conferivano inoltre al loro titolare il diritto al rimborso dell'importo nominale maggiorato dei versamenti supplementari eventualmente effettuati. Quest'ultimo era un diritto di rango pari a quello degli altri creditori della società, ma conferiva cionondimeno precedenza nel rimborso dei conferimenti che i soci potevano far valere sulla base del contratto di società. In caso di scioglimento per recesso dal rapporto giuridico relativo ai diritti di godimento, i possessori dei certificati di godimento avevano diritto a una somma pari alla loro quota del valore della Solida 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.

12 Il 24 marzo 1995 la società madre della «Pelias», la Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen. mbH (in prosieguo: la «RLB»), versava alla Solida un «contributo della società nonna» («Großmutterzuschuss») pari a ATS 92 565 000.

13 Con decisione 29 febbraio 1997 il Finanzamt für Gebüren und Verkehrsteuern (amministrazione finanziaria delle tasse e delle imposte di registro; in prosieguo: il «Finanzamt») fissava l'imposta sui conferimenti dovuta dalla Solida assumendo come base imponibile l'importo di ATS 93 030 000.

14 La Solida presentava opposizione avverso tale decisione presso la Finanzlandesdirektion, dove sosteneva che, ai sensi della direttiva 69/335, contributi corrisposti da non soci non sono soggetti all'imposta sui conferimenti.

15 La Finanzlandesdirektion respingeva tale opposizione con la motivazione, da un lato, che, in materia di diritti di godimento, non è la prestazione di un socio che fa sorgere il debito d'imposta, ma l'acquisizione di diritti sociali e, dall'altro lato, che il contributo finanziario supplementare versato dalla RLB deve, in caso di scioglimento della Solida, esser rimesso nelle mani del titolare dei certificati di godimento, cioè la Pelias.

16 La Solida impugnava tale decisione dinanzi al Verwaltungsgerichtshof. A sostegno del ricorso ha in particolare sostenuto che, tenuto conto dell'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335, l'acquisizione di certificati di godimento da parte di un non socio non può essere assoggettata all'imposta sui conferimenti.

La causa Tech

17 Nel giugno 1998 la Tech emetteva certificati di godimento per un importo nominale totale di ATS 2 000 000. Questi certificati venivano acquistati dalla Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH. I diritti connessi con tali certificati corrispondevano, in sostanza, ai diritti attribuiti dai certificati di godimento contemplati nella causa Solida. Tuttavia, dall'ordinanza di rinvio risulta che la partecipazione dei titolari dei certificati di godimento agli utili di esercizio doveva essere calcolata proporzionalmente al rapporto esistente tra, da un lato, l'importo nominale complessivo di tali certificati, maggiorato dei versamenti supplementari eventualmente effettuati, senza tener conto dell'identità dell'autore di tali versamenti, e, dall'altro, la somma del capitale sociale liberato, inclusi i contributi supplementari, e dell'importo nominale totale degli altri certificati di godimento emessi maggiorato dei contributi supplementari eventualmente versati.

18 Con avviso 15 ottobre 1998 il Finanzamt assoggettava tale operazione ad imposta assumendo come base imponibile l'importo di ATS 2 000 000.

19 Il 12 ottobre 1998 la Tech emetteva una seconda serie di certificati di godimento per un importo nominale totale di ATS 1 000 000. Tali certificati venivano acquistati dalla Wiener Hafen GmbH. Nell'avviso d'imposta relativo a tale operazione il Finanzamt assumeva come base imponibile l'importo di un ATS 1 000 000.

20 Il 18 giugno 1999 la Tech informava il Finanzamt che contributi finanziari supplementari relativi ai certificati di godimento della Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH e della Wiener Hafen GmbH, ammontanti rispettivamente a ATS 68 000 000 e ATS 69 000 000, erano stati versati il 6 agosto e il 12 ottobre 1998.

21 Ritenendo che tali contributi supplementari facessero parte integrante della controprestazione versata per l'acquisizione dei certificati di godimento, la Finanzlandesdirektion annullava i due avvisi di imposta menzionati ai punti 18 e 19 della presente sentenza.

22 La Tech proponeva ricorso avverso tale decisione dinanzi al Verwaltungsgerichtshof sostenendo che gli artt. 4 e 5 della direttiva 69/335 ostano alla riscossione di un'imposta sui conferimenti su contributi finanziari effettuati da non soci.

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

«Se le prestazioni effettuate da un non socio in favore di una società di capitali ai fini dell'acquisto di diritti obbligazionari di godimento costituiscano "beni di qualsiasi natura conferiti o da conferire dai soci" ai sensi dell'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 (...)».

Sulla questione pregiudiziale

24 Con la sua questione pregiudiziale il giudice a quo vuole in sostanza sapere se l'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 debba essere interpretato nel senso che la nozione di «beni di qualsiasi natura conferiti o da conferire dai soci» ivi figurante contempla i contributi finanziari effettuati a favore di una società di capitali che procede ad un aumento del suo patrimonio sociale mediante l'emissione di certificati di godimento da un non socio di tale società che intende acquistarli.

25 Al fine di risolvere la questione così riformulata, si deve in primo luogo stabilire se l'emissione da parte di una società di capitali di certificati obbligazionari di godimento, come quelli considerati nelle cause principali rientri nell'ambito d'applicazione della direttiva 69/335.

26 Si deve a questo proposito ricordare che, conformemente all'art. 4, n. 1, lett. d), della direttiva 69/335, l'aumento del patrimonio sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura, remunerato con diritti della stessa natura di quella dei soci, è soggetto all'imposta sui conferimenti. Costituiscono siffatti diritti, in particolare, il diritto di voto e la partecipazione agli utili o il diritto all'attivo risultante dalla liquidazione della società riguardata.

27 Orbene, da un lato, la controprestazione versata per l'acquisizione dei certificati di godimento di cui trattasi nelle cause principali ha avuto la conseguenza di aumentare il patrimonio sociale della società che ne ha beneficiato. Dall'altro, come risulta dall'ordinanza di rinvio, i detti certificati di godimento conferiscono al loro titolare un diritto di partecipazione agli utili d'esercizio come pure un diritto all'attivo risultante dalla liquidazione della società emittente.

28 Ciò considerato, l'emissione da parte di una società di capitali di certificati di godimento come quelli considerati nelle cause principali rientra in linea di principio nell'ambito del campo di applicazione dell'art. 4, n. 1, lett. d), della direttiva 69/335.

29 Si deve in secondo luogo esaminare se, come sostenuto dalla Solida, il fatto che l'acquirente dei certificati di godimento non sia socio della società emittente sia tale da avere influenza sull'interpretazione contenuta nel punto precedente.

30 Si deve a questo proposito rilevare che l'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 prevede invero che per le operazioni da esso contemplate, tra le quali figurano quelle rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 4, n. 1, lett. d), di questa stessa direttiva, l'imposta sui conferimenti è liquidata sul valore reale dei beni di qualsiasi natura apportati dai «soci».

31 Tuttavia, da un lato, è giocoforza constatare che la limitazione dell'ambito di applicazione dell'art. 4, n. 1, lett. d), della direttiva 69/335 risultante dall'interpretazione auspicata dalla Solida dell'art. 5, n. 1, lett. a), della detta direttiva non trova, al di fuori della formulazione letterale di quest'ultima disposizione, alcun fondamento nella direttiva 69/335.

32 Infatti, dalla formulazione dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335 risulta che, laddove il legislatore comunitario ha inteso limitare l'ambito di applicazione di una disposizione della detta direttiva che determina il fatto generatore dell'imposta sui conferimenti alle operazioni effettuate dai soci della società di capitali beneficiaria dei conferimenti, lo ha fatto in maniera esplicita prendendo espressamente in considerazione i soci.

33 Orbene, dal momento che l'art. 4, n. 1, lett. d), della direttiva 69/335 non prevede che i conferimenti ivi previsti provengano da un socio della società che ne beneficia, non può essere accolta un'interpretazione di una disposizione di tale direttiva che avrebbe la conseguenza di ridurre l'ambito di applicazione del detto articolo come se contenesse siffatta condizione.

34 Dall'altro lato, si deve rilevare che, alla luce della ratio della direttiva 69/335, il testo del suo art. 4, relativo all'ambito di applicazione ratione materiae della stessa, deve prevalere su quello dell'art. 5, relativo alla base imponibile dell'imposta sui conferimenti allorché si tratta di stabilire le condizioni alle quali un'operazione deve rispondere per rientrare nell'ambito di applicazione della detta direttiva.

35 Ciò considerato, la questione pregiudiziale va risolta dichiarando che l'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 dev'essere interpretato nel senso che nella nozione di «beni di qualsiasi natura conferiti o da conferire dai soci» ivi figurante rientrano i contributi finanziari effettuati a favore di una società di capitali che procede all'aumento del suo patrimonio sociale mediante l'emissione di certificati di godimento da un non socio di tale società che intende acquistarli.

Sulle spese

36 Le spese sostenute dal governo austriaco e 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 sottopostele dal Verwaltungsgerichtshof con ordinanza 30 marzo 2000, dichiara:

L'art. 5, n. 1, lett. a), 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 ed agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea, dev'essere interpretato nel senso che nella nozione di «conferimento di beni di qualsiasi natura conferiti o da conferire dai soci» ivi figurante rientrano i contributi finanziari effettuati a favore di una società di capitali che procede ad un aumento del suo patrimonio sociale mediante l'emissione di certificati di godimento da un non socio di tale società che intende acquistarli.

Puissochet Schintgen Skouris

Macken Cunha Rodrigues

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 17 ottobre 2002.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

J.-P. Puissochet