CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE MARCO DARMON
presentate il 12 dicembre 1989 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Il *Finanzgericht* di Münster vi ha sottoposto due questioni pregiudiziali relative alla base imponibile delle imposte indirette gravanti sulla raccolta di capitali, armonizzata dalla direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE [1] (in prosieguo: la « direttiva »).

2. I fatti possono riassumersi come segue. Nel 1971 la società Ingersoll Maschinen und Werkzeuge GmbH (in prosieguo: la « Ingersoll ») stipulava con la sua consociata, la società Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH (in prosieguo: la « Siegen »), di cui essa è peraltro l'unico azionista, un contratto « di gruppo e di trasferimento dei risultati ». In base a detto contratto l'Ingersoll s'impegna ad accollarsi i risultati del bilancio commerciale — profitti o perdite — della propria consociata. Negli esercizi dal 1975 al 1978 il bilancio è stato attivo e gli utili sono stati trasferiti alla società madre. A decorrere dall'esercizio 1979/1980 [2], la Siegen ha invece registrato passivi, che l'Ingersoll si è accollata. Il *Finanzamt* Hagen (in prosieguo: il « Finanzamt ») applicava a queste operazioni di trasferimento del deficit l'imposta sui conferimenti, pari all'1%, a norma dell'art. 2 della legge tedesca relativa all'imposta sul movimento di capitali (Kapitalverkehrsteuergesetz), in prosieguo: la « legge tedesca ». Questo articolo considera infatti l'assunzione del passivo di una società da parte della società madre, in esecuzione di un contratto di trasferimento dei risultati, come prestazione soggetta ad un'imposta sul conferimento. La Siegen impugnava la decisione del Finanzamt dinanzi al Finanzgericht di Münster, sostenendo dinanzi a questo giudice che l'art. 2 della legge tedesca era incompatibile con l'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva, il quale consente di assoggettare all'imposta di conferimento « l'aumento del patrimonio sociale di una società di capitali mediante prestazioni effettuate da un socio che non implicano un aumento del capitale sociale [3], ma che trovano la loro contropartita in una modifica dei diritti sociali ovvero che possono aumentare il valore delle quote sociali ».

3. Il Finanzgericht di Münster vi ha quindi sottoposto due questioni pregiudiziali che mirano in sostanza a determinare, da un lato, se l'art. 4 della direttiva abbia « effetto diretto », dall'altro, se l'assunzione del passivo di una società da parte della consociata in esecuzione di un contratto di trasferimento dei risultati sia o meno soggetto ad un'imposta sul conferimento.

4. Non è la prima volta che un giudice nazionale interroga la Corte circa l'« effetto diretto » dell'art. 4 della direttiva [4], ma la Corte, per varie ragioni, non ha ancora avuto occasione di pronunciarsi su questo punto. Tuttavia, in una sentenza Dansk

* Lingua originale: il francese.

1 — Direttiva concernente le imposte indirette sulla raccolta dei capitali (GU L 249, pag. 25).

2 — Secondo l'ordinanza di rinvio, gli esercizi vanno da 1° dicembre al 30 novembre dell'anno successivo.

3 — L'assoggettamento ad imposta degli aumenti del capitale sociale è contemplata all'art. 4, n. 2, lett. a), della direttiva.

4 — Sentenza 15 luglio 1982, Felicitas (causa 270/81, Racc. pag. 2771); vedere inoltre sentenza 25 maggio 1989, SpA Maxi Di (causa 15/88, Racc. pag. 1391).

Sparinvest, avete affermato che gli articoli pertinenti della direttiva

« debbono essere interpretati nel senso che gli Stati membri non possono esigere dalle società di capitali (...), per le operazioni di cui agli artt. 10 e 11 (...), altri tributi all'infuori dell'imposta sui conferimenti e di quelle menzionate all'art. 12 »[5].

Quindi, l'elenco, contenuto nell'art. 4 della direttiva, delle operazioni che possono venire assoggettate all'imposta sul conferimento è esauriente. Di conseguenza, l'obbligo per gli Stati membri di non istituire altre imposte indirette gravanti sulla raccolta di capitali salvo quelle contemplate dalla direttiva, è un obbligo tassativo.

5. D'altro canto, le disposizioni dell'art. 4 — basta la lettura a convincersene — mi paiono assolutamente chiare.

6. L'avvocato generale Lenz, nelle conclusioni pronunciate nella causa 15/88, aveva d'altra parte ritenuto che il divieto di cui all'art. 11 della direttiva non fosse affatto ambiguo e fosse sufficientemente preciso perché gli operatori economici potessero avvalersene alla scadenza del termine di trasposizione[6].

7. Vi propongo quindi di risolvere la prima questione dichiarando che, dal 1° gennaio 1972, l'art. 4 della direttiva può essere invocato direttamente da un soggetto d'imposta nei confronti di uno Stato membro dinanzi ad un giudice nazionale.

8. Per quanto riguarda la seconda questione, la Corte ha già ricordato che

« i principi sui quali è basata l'imposta sui conferimenti armonizzata mirano a sottoporre ad imposta solo le operazioni che sono l'espressione giuridica di una raccolta di capitali e solo in quanto contribuiscono a rafforzare il potenziale economico della società »[7].

9. Il contratto di trasferimento dei risultati ha la particolarità di sostituire il rischio, implicito nella vita economica, con un certo grado di sicurezza, poiché la società affiliata — e i suoi creditori — hanno la certezza che, indipendentemente dai risultati dell'attività commerciale, la società non potrà registrare né profitti né perdite. Come fa rilevare la Commissione nelle sue osservazioni scritte[8], la difficoltà non è quella di sapere se di per sé il contratto di trasferimento dei risultati ha l'effetto di aumentare il patrimonio sociale della società — qual è il valore della certezza nella vita di un'impresa? —, ma se l'assunzione del passivo, in esecuzione del contratto, costituisca o meno operazione soggetta all'imposta sui conferimenti.

10. Il criterio di rafforzamento del potenziale economico della società mi pare debba ispirare la riflessione e portare ad una distinzione. Infatti una società che ha subito perdite e che riesce *a posteriori* a stipulare un contratto di trasferimento dei risultati riesce automaticamente ad accollare il deficit al proprio consociato e quindi anche se in seguito eventuali utili andranno a vantaggio non già della società ma del consociato, il suo potenziale economico ne risulta in quel momento rafforzato. Siffatta operazione, te-

5 — Sentenza 2 febbraio 1988, dispositivo (causa 36/86, Racc. pag. 409).

6 — Conclusioni pronunciate il 15 febbraio 1989, punto 7 della motivazione.

7 — Causa 270/81, già ricordata, punto 16 della motivazione della sentenza; vedere inoltre causa 36/86, già ricordata, punto 14 della motivazione della sentenza.

8 — Punto 5.3, pag. 7 della versione francese.

nuto conto dell'aumento del patrimonio sociale che essa comporta, potrà venir assoggettata all'imposta di conferimento. Se invece il passivo non risale ad un periodo anteriore alla stipulazione del contratto di trasferimento degli oneri, bensì sopraggiunge nel caso dell'esecuzione di detto contratto, ciò non modifica affatto il potenziale economico della società, poiché fin *dal primo momento* era pacifico che il disavanzo o gli utili non avrebbero in definitiva alcun effetto sulla società stessa. Siffatto trasferimento del disavanzo non potrebbe quindi venir assoggettato a un'imposta di conferimento. Una norma nazionale che assoggetti in qualsiasi caso il trasferimento del passivo a detta imposta non sarebbe compatibile con l'art. 4 della direttiva. È in questo senso che vi suggerisco di risolvere la seconda questione.

11. Concludo quindi proponendovi di dichiarare:

« 1) Dal 1° gennaio 1972, l'art. 4 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette gravanti sulla raccolta di capitali può venir invocato direttamente da un soggetto d'imposta nei confronti di uno Stato membro dinanzi ai giudici nazionali.

2) Il n. 2, lett. b), dello stesso articolo va interpretato nel senso che non ammette una disciplina nazionale che prescriva la riscossione di un'imposta di conferimento sulle operazioni di trasferimento del passivo di una società di capitali ad un consociato in esecuzione di un contratto di trasferimento dei risultati, quando detto passivo è stato registrato dopo la stipulazione del contratto ».