CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F. G. JACOBS

presentate il 14 maggio 1992 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Questo procedimento ha ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof circa l'interpretazione dell'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25, in prosieguo: la «direttiva»). La direttiva è stata successivamente modificata dalle direttive del Consiglio 9 aprile 1973, 73/79/CEE (GU L 103, pag. 13), 9 aprile 1973, 73/80/CEE, (GU L 103, pag. 15), 7 novembre 1974, 74/553/CEE (GU L 303, pag. 9) e 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23), ma tali modifiche non sono direttamente pertinenti al caso di specie.

2. La direttiva ha lo scopo, in particolare, di armonizzare le imposte sui conferimenti di capitale a imprese e società («imposta sui conferimenti»). L'art. 3 specifica le società e le imprese tenute a versare l'imposta sui conferimenti e l'art. 4 specifica le operazioni soggette all'imposta. L'art. 7, n. 1, lett. a), della direttiva dispone che l'aliquota dell'imposta sui conferimenti non deve essere inferiore all'1%, né superiore al 2%, e l'art. 7, n. 1, lett. b), prevede la riduzione dell'aliquota almeno del 50% in taluni casi. La direttiva 73/80/CEE fissa l'aliquota normale all'1% e l'aliquota ridotta ad un livello compreso tra lo 0 e lo 0,50%, in entrambi i casi con effetto dal 1° gennaio 1976.

3. L'aliquota ridotta prevista dall'art. 7, n. 1, lett. b), si applica, a certe condizioni, ai conferimenti con i quali:

«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 esisitenti».

Il Bundesfinanzhof chiede chiarimenti sull'interpretazione della nozione «uno o più rami della loro attività» di cui alla norma suddetta.

4. La causa principale verte sulla determinazione dell'ammontare dell'imposta sui conferimenti dovuta per un conferimento effettuato da uno dei cinque azionisti fondatori della Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (in prosieguo: la «Europartner»), ossia la Commerzbank AG di Düsseldorf (in prosieguo: la «Commerzbank»). Fra tali azionisti figurava anche il Crédit Lyonnais SA, di Lione («Crédit Lyonnais»). L'Europartner veniva costituita il 4 aprile 1974 e il suo statuto disponeva che la Commerzbank e il Crédit Lyonnais avrebbero ciascuno conferito talune delle loro succursali situate nella Saar. La Commerzbank avrebbe conferito all'Europartner tutte le succursali che dete-

* Lingua originale: l'inglese.

neva nella Sarre, e il Crédit Lyonnais avrebbe conferito una sua succursale stabilita a Saarbrücken.

5. Emerge dall'ordinanza di rinvio che la direttiva è attuata in Germania dal Kapitalverkehrsteuergesetz 1972 (legge relativa all'imposta sui movimenti di caitali, in prosieguo: la «legge del 1972»), ed in particolare che l'art. 9, n. 2, punto 3, della legge del 1972 è diretto a dare attuazione all'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva. Il Finanzamt di Saarbrücken (in prosieguo: il «Finanzamt») si è rifiutato di applicare, in relazione al conferimento effettuato dalla la Commerzbank, l'aliquota ridotta prevista dall'art. 9, n. 2, punto 3, per la ragione che le succursali conferite dalla Commerzbank non erano un «ramo» dell'attività di tale banca ai sensi dello stesso art. 9, n. 2, punto 3. L'Europartner ha impugnato tale decisione in sede amministrativa e giudiziaria, e da ultimo dinanzi al Bundesfinanzhof, il quale ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'espressione "uno o più rami della loro attività", prescelta nell'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva 69/335/CEE, si riferisca ad una "parte di azienda" nel senso di una parte di un'azienda complessiva, dotata di una certa autonomia, che sia di per sé vitale e i cui beni economici nel loro insieme siano destinati ad un'attività per sua natura chiaramente distinta dall'attività economica del resto dell'impresa.

2) Nel caso di soluzione negativa della prima questione:

a) Quali caratteristiche essenziali configurino il "ramo di attività" di cui all'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva 69/335/CEE.

b) Se una succursale ai sensi dell'art. 13 dell'Handelsgesetzbuch (codice commerciale) sia un "ramo di attività" ai sensi dell'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva 69/335/CEE».

Esaminerò le due questioni una dopo l'altra.

Prima questione

6. Come chiarisce il Bundesfinanzhof nell'ordinanza di rinvio, la prima questione ha lo scopo di consentirgli di stabilire se la nozione «ramo di attività» di cui all'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva equivalga alla nozione «Teilbetrieb» usata nella normativa tributaria tedesca, e in particolare nell'art. 9, n. 2, punto 3, della legge del 1972. L'espressione usata per «ramo di attività» nella versione tedesca della direttiva non è «Teilbetrieb», ma «Zweig einer Tätigkeit». Sembra che i giudici tedeschi tendano ad interpretare restrittivamente la nozione «Teilbetrieb» e che secondo i criteri da essi adottati le succursali di una banca non sarebbero di regola considerate «rami» dell'attività della banca. In particolare risulta che, affinché una succursale costituisca un «Teilbetrieb» ai sensi del diritto tedesco, occorre che nessuna attività essenziale per la sua gestione sia eserci-

tata in forma accentrata dalla sede principale. Come rileva il Bundesfinanzhof, le succursali bancarie soddisfano raramente tale condizione, dal momento che attività come il rifinanziamento e l'acquisto di titoli vengono di solito esercitate in forma accentrata.

7. Come la Corte ha recentemente sottolineato, il giudice nazionale, quando interpreta il diritto nazionale, deve tener conto nella misura più ampia possibile della lettera e dello scopo di ogni direttiva comunitaria pertinente (v. sentenza 13 novembre 1990, causa C-106/89, Marleasing, Racc. pag. I-4135, punto 8 della motivazione). Pertanto, la nozione «Teilbetrieb» di cui all'art. 9, n. 2, punto 3, della legge del 1972 va senza dubbio interpretata nel senso di «Zweig einer Tätigkeit» o «ramo di attività» di cui all'art. 7, n. 1, lett. b) della direttiva.

8. La nozione «parte di azienda» di cui all'art. 7, n. 1, lett. b), è stata recentemente presa in esame dalla Corte nella causa Muwi Bouwgroep/Staatsecretaris van Financiën (sentenza 13 dicembre 1991, causa C-164/90, Racc. pag. I-6049). Nel punto 22 della motivazione la Corte ha statuito che la situazione prevista da detta norma si verifica qualora una società conferisca ad un'altra società elementi di patrimonio costituenti un insieme in grado di funzionare autonomamente. Il grado preciso di autonomia necessario affinché tale insieme possa costituire una «parte» di azienda non era però oggetto di esame nella causa Muwi Bouwgroep.

9. Come la Commissione ha fatto presente nelle sue osservazioni scritte, e sottolineato all'udienza, l'aliquota ridotta dell'imposta sui conferimenti prevista dall'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva ha il fine di evitare gli effetti cumulativi dell'imponibilità di talune operazioni di ristrutturazione di società (v. il terzo considerando della direttiva del Consiglio 73/80/CEE). Inoltre, nel secondo considerando della direttiva del Consiglio 85/303/CEE si rileva che gli effetti economici dell'imposta sui conferimenti sono sfavorevoli al raggruppamento ed allo sviluppo delle imprese, e l'aliquota ridotta dell'imposta originariamente prevista dall'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva 69/335/CEE è stata sostituita, dal 1° gennaio 1986, da un'esenzione totale dall'imposta sui conferimenti (v. art. 1, n. 2, della direttiva 85/303/CEE).

10. Ritengo che la Commissione abbia ragione nel rilevare che, per le suddette ragioni, la nozione «ramo di attività» di cui all'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva dev'essere interpretata abbastanza estensivamente da includervi, in via di principio, tutti i tipi pertinenti di operazioni di ristrutturazione di società. In particolare, non c'è ragione di escludere dall'applicazione dell'art. 7, n. 1, lett. b), i trasferimenti di succursali di un'impresa che, per talune delle loro attività, dipendono dalla sede principale, dal momento che il trasferimento di tali succursali ad altre imprese può senz'altro servire a migliorare l'efficienza delle imprese di cui trattasi. Né sembra necessario che il ramo di attività trasferito costituisca un settore interamente distinto dell'attività imprenditoriale del cedente. Pertanto, a mio parere, la prima questione sollevata dal Bundesfinanzhof va risolta negativamente ed è quindi necessario risolvere l'altra questione sottoposta alla Corte.

Seconda questione

11. Con la seconda questione il Bundesfinanzhof chiede precisioni circa le caratteristiche che degli elementi di patrimonio devono avere per poter costituire un «ramo di attività» ai sensi dell'art. 7, n. 1, lett. b), e chiede in particolare se tali criteri sarebbero soddisfatti nel caso della «succursale» («Zweigniederlassung») ai sensi dell'art. 13 del codice commerciale tedesco. In risposta ad un quesito scritto della Corte il Finanzamt ha chiarito che, per poter essere una «succursale» nel senso dell'art. 13 del detto codice, lo stabilimento deve, tra l'altro, possedere un certo grado di autonomia funzionale rispetto alla sede principale, ma non è necessario che sia del tutto indipendente da essa.

12. Come si è visto, l'obiettivo dell'art. 7, n. 1, lett. b), è quello di eliminare gli ostacoli d'indole tributaria alla concentrazione di imprese e alle operazioni di ricostruzione. La Commissione suggerisce pertanto che la norma vada interpretata come riferentesi a tutti i trasferimenti di un'attività imprenditoriale intesi a favorire la concentrazione e lo sviluppo delle imprese interessate. Emerge dalla lettera dell'art. 7, n. 1, lett. b), che, quando la totalità del patrimonio di una società di capitali viene trasferita ad una nuova società, tale trasferimento soddisfa automaticamente le condizioni per l'applicazione dell'aliquota ridotta prevista dalla detta norma. Per contro, quando è trasferita solo una parte del patrimonio viene posta un'ulteriore condizione. Non è sufficiente che uno o più elementi patrimoniali vengano trasferiti; occorre ancora che tali elementi costituiscano un ramo di attività («branche de leur activité», «Zweig einer Tätigkeit»). La condizione essenziale risulta pertanto essere che gli elementi siano trasferiti come entità commerciali. Come emerge dalla sentenza della Corte Muwi Bouwgroep, citata sopra, nel punto 8, gli elementi del patrimonio trasferiti devono costituire un insieme capace di funzionare con un certo grado di autonomia: essi devono costituire più di un semplice insieme di elementi patrimoniali. Di regola, il trasferimento di beni dovrebbe anche essere accompagnato, a seconda dei casi, dal trasferimento di talune passività del cedente, di taluni elementi immateriali dell'attivo come i diritti di proprietà intellettuale necessari per la gestione dei beni, di elenchi di clienti e perfino di una parte del personale addetto al ramo di attività trasferito, anche se nessuno di tali elementi è da solo determinante. Come ho già rilevato, non risulta però necessario che il ramo di attività trasferito costituisca un tipo di attività imprenditoriale interamente distinto. Il summenzionato obiettivo dell'art. 7, n. 1, lett. b) va considerato ricomprendere il frazionamento e la concentrazione di imprese in funzione, per esempio, di una separazione in zone geografiche distinte. Né il fatto che il ramo di attività trasferito condivida taluni servizi centrali con altri rami osta a che esso costituisca un «ramo di attività» ai sensi dell'art. 7, n. 1, lett. b). Secondo me, una siffatta interpretazione sarebbe chiaramente troppo restrittiva, dal momento che poche succursali di grandi imprese possono essere totalmente autonome. Purché qualsiasi servizio essenziale per il proseguimento della gestione degli elementi di patrimonio trasferiti possa essere fornito dalla società cessionaria, un certo grado di dipendenza dai servizi centrali non osta a che i detti elementi costituiscano un ramo di attività.

13. L'applicazione dei suesposti criteri può essere illustrata con due esempi che si collocano molto chiaramente da una parte e dall'altra della linea di demarcazione. Da un lato, il semplice trasferimento ad un nuovo istituto bancario di elaboratori elettronici in soprannumero perché siano usati in un altro settore di attività bancaria non costituirebbe di per sé stesso trasferimento di un «ramo di attività»: esso comprenderebbe meramente un insieme di elementi patrimoniali. D'altro canto, se tutte le succursali di una banca in una determinata area geografica, compresi i locali e le attrezzature, venissero trasferiti, insieme con vari conti di clienti e col personale, ad una nuova società che continuasse ad utilizzare le dette succursali per esercitare un'attività sostanzialmente identica, è chiaro che gli elementi patrimoniali di tali succursali sarebbero trasferiti come ramo di attività. Spetta però al giudice nazionale applicare questi criteri al caso di specie.

14. Poiché non spetta alla Corte interpretare l'art. 13 del codice commerciale tedesco, non si dovrebbe, a mio parere, fornire una soluzione specifica alla parte (b) della questione. Tuttavia, siccome, come si è visto, una «succursale» ai sensi dell'art. 13 del codice è, secondo il Finanzamt, un'entità dotata almeno di un'autonomia parziale rispetto alla sede centrale, la soluzione che è stata suggerita per la parte (a) della questione dovrebbe fornire al Bundesfinanzhof tutti gli elementi di cui ha bisogno per risolvere la parte (b).

Conclusione

15. Sono pertanto del parere che le questioni sollevate dal Bundesfinanzhof vadano risolte come segue:

«1) Ai fini dell'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva del Consiglio 69/335/CEE non è necessario che i rami di attività trasferiti da una società all'altra siano in grado di esistere del tutto autonomamente o che essi siano costituiti da elementi di patrimonio impiegati esclusivamente per esercitare attività distinte dalle attività del resto dell'impresa.

2) Il trasferimento di un "ramo di attività" ai sensi del l'art. 7, n. 1, lett. b), è il trasferimento di un'entità capace di svolgere un'attività commerciale con un determinato grado di autonomia. Per stabilire se sia stata trasferita una siffatta entità, è necessario esaminare tutte le circostanze dell'operazione, in particolare la natura degli elementi trasferiti e gli scopi per i quali essi sono impiegati prima e dopo il trasferimento, e considerare se il trasferimento sia accompagnato da un trasferimento di passività, di clienti, di personale o di altri elementi connessi all'attività».