CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F. G. JACOBS

presentate il 14 maggio 1992 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Questo procedimento ha ad oggetto due questioni pregiudiziali sollevate dal Bundesfinanzhof circa l'interpretazione dell'art. 4, n. 2, 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»):

«1) Se l'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335/CEE consenta agli Stati membri di assoggettare all'imposta sui conferimenti anche prestazioni effettuate non da un socio, ma da una società o un'associazione di cui il socio è membro o socio, in base ad un contratto di trasferimento degli utili stipulato con la società.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se la prestazione imponibile ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335/CEE sia effettuata già con la stipulazione, efficace secondo il diritto civile, del contratto di trasferimento degli utili oppure solo con il concreto trasferimento degli utili».

2. L'art. 4, n. 2, lett. b), dispone che le operazioni che gli Stati membri possono assoggettare all'imposta sui conferimenti includono:

«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 (...)».

Giova rilevare che, a differenza della versione inglese, la versione francese della direttiva non si riferisce specificamente alla prestazione di *servizi*, ma più generalmente a:

«l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux *au moyen de prestations* effectuées par un associé (...)».

Analogamente, la versione tedesca si riferisce a delle «Leistungen», un termine che può includere tanto i pagamenti quanto le prestazioni di servizi.

Antefatti della causa

3. La ricorrente nella causa principale, Weber Haus GmbH & Co. KG, è una

* Lingua originale: l'inglese.

società in accomandita semplice con sede in Rheinau-Linx, i cui soci sono due persone fisiche (i coniugi Weber) e una società a responsabilità limitata (Weber Haus GmbH Verwaltungsgesellschaft), che è il socio accomandatario. I coniugi Weber detengono altresì oltre 99% delle quote sociali di una società a responsabilità limitata, anch'essa con sede in Rheinau-Linx, la Hans Weber Fertighausbau GmbH (in prosieguo: la «SRL»). Il 1° gennaio 1977 la società ricorrente ha stipulato con la SRL un cosiddetto contratto di «Organschaftsvertrag», che prevede una cooperazione finanziaria, economica e amministrativa tra le due entità, in modo da integrare la SRL nell'impresa ricorrente. Indicherò la struttura risultante dal contratto col termine «Organschaft». Il contratto di Organschaft dispone che l'integrazione finanziaria è realizzata per il fatto che le quote della SRL detenute dai coniugi Weber costituiscono il patrimonio sociale («Betriebsvermögen») della società ricorrente. Il contratto prevede altresì che la società in accomandita incameri tutti gli utili e si accolli tutte le perdite della SRL. Ai sensi di tale contratto la SRL ha trasferito alla Weber Haus gli utili realizzati nel 1977, vale a dire 5 666 634 DM. Controversa nella causa principale è l'assoggettabilità di detto trasferimento, asserita dall'amministrazione fiscale, all'imposta sui conferimenti ai sensi delle disposizioni nazionali che recepiscono l'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva.

«Per l'applicazione della presente direttiva, è assimilata alle società di capitali ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro. Tuttavia, gli Stati membri possono non considerare queste ultime come tali ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti».

Risulta che, in forza di tale disposizione, la normativa tedesca equipara una società in accomandita semplice ad una società di capitali qualora, come nel caso della ricorrente, fra i suoi soci accomandatari figuri una società di capitali propriamente detta (v. sentenza 15 luglio 1982, causa 270/81, Felicitas/Finanzamt für Verkehrsteuern, Racc. pag. 2771, punto 3 della motivazione). Come sottolinea la Commissione, tale equiparazione è compatibile con la direttiva del Consiglio 8 novembre 1990, 90/605/CEE, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE relative rispettivamente ai conti annuali e ai conti consolidati (GU L 317, pag. 60), la quale ha esteso la sfera di applicazione di queste direttive a siffatti tipi di società.

Prima questione

4. Può sembrare a prima vista sorprendente che una società in accomandita semplice debba essere considerata, ai fini della direttiva, come una società di capitali. Nondimeno, dopo aver definito le differenti categorie di società di capitali nell'art. 3, n. 1, la direttiva prescrive nell'art. 3, n. 2 che:

5. Con la prima questione si chiede sostanzialmente se gli Stati membri possano assoggettare all'imposta sui conferimenti gli utili trasferiti ad una società di capitali da un'altra società, in base ad un contratto di trasferi-

mento degli utili, qualora le due società abbiano un azionista o un socio comune.

6. La società ricorrente sostiene che in casi del genere la direttiva non permette l'applicazione dell'imposta sui conferimenti. A suo avviso, la tesi dell'amministrazione tributaria conduce a trattamenti tra loro contraddittori con riguardo all'imposta sulle società o sul reddito, da una parte, e all'imposta sui conferimenti dall'altra. L'esistenza dell'Organschaft è riconosciuta ai fini della prima imposta e gli utili non sono tassati in capo alla SRL, ma direttamente, mediante l'imposta sul reddito o sulle società in capo ai soci della società in accomandita. Il trasferimento di utili è pertanto considerato come un versamento effettuato dalla società a un azionista. Non si tiene invece conto dell'Organschaft ai fini dell'imposta sui conferimenti ed il trasferimento di utili è considerato come un versamento effettuato dagli azionisti (i coniugi Weber) alla società. A parere della ricorrente la Corte dovrebbe considerare il trasferimento degli utili come versamento da parte della SRL alla ricorrente, che è il suo azionista effettivo.

7. Diverso è il punto di vista della Commissione. Essa sostiene che la direttiva non impedisce agli Stati membri di assoggettare all'imposta sui conferimenti servizi o pagamenti effettuati da una società ad una società di capitali qualora le due società abbiano un socio comune, purché sia provato che nel caso concreto è in realtà questo socio che, tramite la prima società, effettua un conferimento alla seconda società.

8. Anche se possono effettivamente esservi casi in cui un azionista effettua un conferimento a favore di una società di capitali tramite un'altra società da lui controllata, non mi sembra che questo avvenga nel caso di specie. La sostanza del contratto di Organschaft di cui trattasi consiste nel fatto che i coniugi Weber hanno conferito le loro quote della SRL, o almeno i diritti rappresentati da tali quote, al patrimonio sociale della società in accomandita che si è assunta il completo controllo, finanziario e ammministrativo, della SRL. Secondo me, l'unico elemento scaturente dal contratto che sia assoggettabile all'imposta sui conferimenti è l'aumento del capitale o dell'attivo della società per mezzo di un conferimento costituito dai diritti rappresentati dalle quote della SRL. Occorre rilevare che, sebbene la proprietà nominale delle quote sia rimasta ai coniugi Weber, il capitale della società in accomandita è stato incrementato dal trasferimento a suo favore dei diritti rappresentati dalle quote, in particolare il diritto di ricevere i futuri utili della SRL. Quando però gli utili sono stati poi trasferiti dalla SRL alla società in accomandita, in forza della clausola di trasferimento degli utili contenuta nel contratto di Organschaft, mi sembra che essi siano stati attribuiti alla detta società in quanto tale, ed in quanto azionista effettivo, piuttosto che essere conferiti alla società dai suoi soci. Non ritengo quindi che un trasferimento di utili in queste circostanze possa essere considerato come un conferimento effettuato da un socio di una società di capitali ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b).

9. Dal punto di vista dell'amministrazione tributaria secondo il quale il trasferimento di utili è assoggettabile all'imposta sui conferimenti come conferimento da parte di soci sarebbe giustificabile soltanto se le quote

sociali fossero considerate, ai fini dell'imposta sui conferimenti, come appartenenti al patrimonio privato dei soci. Orbene, dal fascicolo di causa e dalla risposta della ricorrente ai quesiti postile durante la fase orale risulta che le quote sono invece considerate come patrimonio della società in accomandita. Esse sono incluse nei suoi conti e gli utili della SRL appartengono alla società in accomandita. Mi sembra che considerare le quote come patrimonio della società in accomandita ai fini dell'imposta sulle società o sul reddito, ma come beni privati dei soci ai fini dell'imposta sui conferimenti condurrebbe a risultati anomali. Sarebbe impossibile distribuire utili conseguiti nell'ambito della SRL senza che essi siano assoggettati all'imposta sui conferimenti. Questo contrasterebbe con la natura stessa dell'imposta sui conferimenti, che non è un'imposta sugli utili realizzati o distribuiti, ma sulla raccolta di capitali. Un siffatto modo di vedere comporterebbe anche un'errata interpretazione della struttura creata con il contratto di Organschaft, la quale può essere paragonata al rapporto tra holding e società controllata. Se i coniugi Weber avessero costituito un'altra società a responsabilità limitata svolgente le funzioni di società madre dell'Organschaft e avessero trasferito le loro azioni della prima società a responsabilità limitata alla società madre, in cambio di azioni di quest'ultima, ogni successivo trasferimento di utili in base al contratto di Organschaft sarebbe stato una semplice distribuzione di utili da una società controllata al suo azionista. Analogamente, nel presente caso i coniugi Weber hanno conferito i loro diritti rappresentati dalle quote al patrimonio della società in accomandita, che agisce come canale di distribuzione degli utili, con riserva degli utili trattenuti nel suo ambito. Ogni punto di vista che si risolva nel trattare il trasferimento degli utili della SRL al termine di ciascun periodo contabile come un investimento di capitale da parte dei soci della società in accomandita condurrebbe al risultato palesemente assurdo di assoggettare all'imposta sui conferimenti la totalità degli utili commerciali della SRL, compresi quelli che sono in definitiva distribuiti ai soci dall'Organschaft.

10. Nell'ordinanza di rinvio il Bundesfinanzhof si richiama alla sentenza 28 marzo 1990, causa C-38/88, Siegen (Racc. pag. I-1447), nella quale la Corte ha ritenuto che l'accollo del passivo di una società controllata da parte della società madre, in base ad un contratto di trasferimento degli utili stipulato anteriormente al verificarsi di tale passivo, non aumentava il patrimonio sociale della filiale ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva. Questa pronuncia era motivata dalla considerazione che, in conseguenza del contratto di trasferimento, le perdite subite dalla controllata non avrebbero influito sul suo patrimonio sociale e che pertanto l'accollo di tali perdite non poteva essere considerato come un incremento del patrimonio sociale di tale società ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b) (v. il punto 13 della motivazione). Si deve tuttavia rilevare che la presente causa riguarda una situazione che è sostanzialmente l'inverso di quella della causa Siegen. Come abbiamo visto, il trasferimento di utili in base al contratto di Organschaft dovrebbe essere trattato come un trasferimento da una società di capitali al suo azionista, e non il contrario. Quindi, a prescindere da qualsiasi precedente contratto di trasferimento degli utili, l'operazione di cui trattasi non potrebbe far sorgere alcun obbligo tributario ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b).

11. A mio parere si deve pertanto risolvere negativamente la prima questione pregiudiziale. Ne consegue che non è necessario risolvere la seconda questione.

Conclusione

12. Ritengo quindi che la Corte debba pronunciarsi come segue:

«L'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335/CEE non consente agli Stati membri di assoggettare all'imposta sui conferimenti il trasferimento di utili da una società ad una società in accomandita, in base ad un contratto di trasferimento degli utili, qualora la detta società e la società in accomandita abbiano un socio comune e questo socio abbia precedentemente conferito al patrimonio sociale della società in accomandita i diritti rappresentati dalle sue azioni nella detta società».