CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE ANTONIO TIZZANO

presentate il 10 gennaio 2002 [1]

1. Con ordinanza del 16 dicembre 1999, il Verwaltungsgerichtshof (Austria) ha sottoposto alla Corte di giustizia una questione pregiudiziale *ex* art. 234 CE sull'interpretazione della direttiva 69/335/CEE del Consiglio, del 17 luglio 1969, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali [2] (in prosieguo anche: la «direttiva»). La questione riguarda in sostanza la possibilità di applicare un'imposta sui conferimenti ai sensi della direttiva 69/335 in occasione della trasformazione di una società di persone in una società di capitali, qualora gli stessi conferimenti siano già stati sottoposti ad un'analoga imposta prima dell'entrata in vigore della direttiva.

Il quadro normativo

Diritto comunitario

2. Il regime delle imposte indirette sulla raccolta di capitali è disciplinato a livello comunitario dalla direttiva 69/335, la quale mira a promuovere la libera circolazione dei capitali al fine di creare un'unione economica con caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno (primo 'considerando'). Tale obiettivo presuppone in particolare che l'applicazione delle imposte in questione «ai capitali raccolti nell'ambito di una società (...) non possa aver luogo che una sola volta nel mercato comune e che tale imposizione, per non perturbare la circolazione dei capitali, debba essere di pari livello in tutti gli Stati membri» (sesto 'considerando'). A tal fine, la direttiva prevede dunque l'armonizzazione delle imposte di cui trattasi, sia in relazione alla loro struttura che alle aliquote applicabili (settimo 'considerando'), e la soppressione di altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche (ottavo 'considerando').

3. In coerenza con gli enunciati obiettivi, l'art. 1 della direttiva dispone che «[g]li Stati membri applicano un'imposta sui conferimenti alle società di capitali, armonizzata in conformità delle disposizioni» della direttiva stessa. Cosa si debba intendere per «società di capitali» e quali siano le operazioni sottoposte all'«imposta sui conferimenti» è successivamente precisato agli artt. 3 e 4.

1 — Lingua originale: l'italiano.
2 — GU L 249, pag. 25.

4. Ai sensi dell'art. 3, n. 1, sono in particolare considerate società di capitali:

a) le società che negli Stati membri vengono qualificate come «società per azioni», «società in accomandita per azioni» o «società a responsabilità limitata»;

«b) qualsiasi società, associazione o persona giuridica, le cui quote sociali rappresentative del capitale o del patrimonio sociale possono essere negoziate in borsa;

c) qualsiasi società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro, i cui membri hanno il diritto di cedere senza autorizzazione preventiva le loro quote sociali a terzi e sono responsabili per i debiti della società, associazione o persona giuridica soltanto nei limiti della loro partecipazione».

5. Al n. 2 dello stesso articolo è nondimeno precisato che «[p]er 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».

6. Quanto alle operazioni imponibili, l'art. 4, n. 1, precisa tra l'altro che sono sottoposte all'imposta sui conferimenti:

«a) la costituzione di una società di capitali;

b) la trasformazione in società di capitali di una società, associazione o persona giuridica che non sia una società di capitali;

(...)»

Il n. 3 dell'articolo chiarisce tuttavia che «non si considera costituzione di società ai sensi del paragrafo 1, lettera a), (...) la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso».

7. Al fine di garantire l'effettiva armonizzazione della materia ed evitare fenomeni di doppia imposizione, l'art. 10 della direttiva dispone che «[o]ltre all'imposta sui conferimenti, gli Stati membri non applicano, per quanto concerne le società, associazioni o persone giuridiche che perseguono scopi di lucro, nessuna altra imposizione, sotto qualsiasi forma:

a) per le operazioni previste all'articolo 4;

b) per i conferimenti, prestiti o prestazioni, effettuati nel quadro delle operazioni previste all'articolo 4;

c) per l'immatricolazione o per qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività, alla quale una società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica».

8. Va infine ricordato che con riferimento alla liquidazione dell'imposta l'art. 6 della direttiva, espressamente richiamato nell'ordinanza di rinvio, prevede, al n. 1, che «[c]iascuno Stato membro può escludere dalla base imponibile, determinata in conformità delle disposizioni dell'articolo 5, l'ammontare dei conferimenti dei soci illimitatamente responsabili delle obbligazioni di una società di capitali, nonché la quota di tali soci nel patrimonio sociale».

Il n. 2 precisa poi che, se uno Stato membro si avvale della facoltà di cui al n. 1, va sottoposta all'imposta sui conferimenti, tra l'altro, «ogni operazione in virtù della quale la responsabilità di un socio viene limitata alla sua partecipazione al capitale sociale, in particolare allorché la limita-

zione della responsabilità risulta da una trasformazione della società di capitali in una società di capitali di tipo diverso».

La disciplina nazionale

9. Come si legge nell'ordinanza di rinvio, prima dell'adesione dell'Austria alla Comunità, l'art. 5 del Kapitalverkehrsteuergesetz (in prosieguo: il «KVG») considerava società di capitali le «società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata (...), associazioni di persone che perseguano scopi di lucro, qualora tutti i soci siano responsabili per i debiti dell'associazione solo nei limiti della propria partecipazione e possano cedere a terzi le loro quote».

10. Sempre prima dell'adesione dell'Austria alla Comunità, l'art. 33 TP 16, n. 1, lett. b), del Gebührengesetz (in prosieguo: il «GebG») prevedeva un'imposta sugli atti giuridici cui erano assoggettati, in caso di destinazione di beni, «gli atti costitutivi di società, esclusi quelli sulle società di capitali ai sensi della legge sull'imposta sul trasferimento di capitali, con cui due o più persone s'impegnano al perseguimento di uno scopo di lucro». L'ammontare di tale imposta corrispondeva al 2% del valore del conferimento o del suo aumento, con un importo minimo di ATS 800.

11. Con l'adesione dell'Austria alla Comunità sono state introdotte importanti modifiche nella materia. Qui basta sottolineare che a partire dal 1° gennaio 1995 è stata abolita la tassa di cui all'art. 33 TP 16, n. 1, lett. b), GebG, ed è stata modificata la definizione di «società di capitali». L'art. 4, n. 1, KVG, nel testo in vigore a partire da detta data, qualifica infatti come tali le «società per azioni» e le «società a responsabilità limitata», cui sono equiparate, ai sensi del n. 2, le «società in accomandita» e le «società in accomandita a scopo di lucro» «tra i cui soci personalmente responsabili vi è una società di capitali».

12. Per quanto riguarda l'imposta sui conferimenti alle società di capitali, ai presenti fini va rilevato che, ai sensi dell'art. 2, n. 1, sub 1, KVG (nel testo vigente a partire dal 1° gennaio 1995), è assoggettato a tale imposta «l'acquisto di diritti sociali in una società di capitali nazionale da parte del primo acquirente». Per l'applicazione della stessa, peraltro, l'Austria si è avvalsa della facoltà offerta dall'art. 6, n. 1, della

direttiva 69/335 di escludere dalla base imponibile l'ammontare dei conferimenti dei soci illimitatamente responsabili delle obbligazioni sociali (art. 5, n. 1, KVG).

Fatti e procedura

13. La Palais am Stadtpark Hotelbetriebs GmbH & Co KG (in proseguo: «Palais») è una società di diritto austriaco costituita nel 1982 sotto forma di «società in accomandita semplice» al fine di gestire un'impresa alberghiera. Non essendo una società di capitali ai sensi della normativa allora in vigore, all'atto della costituzione essa è stata regolarmente assoggettata all'imposta di cui all'art. 33, TP 16, n. 1, sub 1, lett. b), GebG.

14. Nel marzo 1994 la forma sociale di Palais è stata modificata in quella di «società in accomandita a scopo di lucro». Tale modifica non ha tuttavia comportato la sua trasformazione in una società di capitali ai sensi della vigente normativa nazionale.

15. Con atto del 17 maggio 1996 i soci accomandatari di Palais hanno successivamente ceduto le loro quote a una società a responsabilità limitata, la Rudolf Hinteregger GmbH, che è divenuta l'unico socio personalmente e illimitatamente responsabile delle obbligazioni sociali. L'ingresso di tale società di capitali quale socio illimitatamente responsabile ha comportato che da quel momento Palais fosse considerata alla stregua di una società di capitali ai sensi del ricordato art. 4, n. 2, KVG. Per questo motivo, dunque, con decisione provvisoria del 25 luglio 1996 il Finanzamt (ufficio delle imposte) ha ritenuto che in seguito alla descritta operazione i soci accomandanti di Palais avessero acquisito per la prima volta diritti sociali in una società di capitali e, di conseguenza, ha fissato un'imposta sui loro conferimenti ai sensi dell'art. 2, n. 1, KVG.

16. Il successivo 26 agosto Palais ha presentato ricorso contro tale decisione, eccependone l'incompatibilità con la direttiva 69/335. A suo giudizio, infatti, poiché i conferimenti dei soci accomandanti erano stati già assoggettati all'imposta di cui all'art. 33 TP 16 GebG, la nuova imposizione avrebbe determinato una forma di «doppia imposizione» vietata dall'art. 10 della direttiva.

17. Con decisione del 23 settembre 1996 il ricorso è stato respinto dall'autorità fiscale di primo grado, la quale ha ritenuto che l'imposta prevista dall'art. 33 TP 16 GebG non potesse essere assimilata ad un'imposta sui conferimenti di capitale e che nella specie non si fosse dunque verificata un'ipotesi di «doppia imposizione». Dello stesso avviso è stata anche l'autorità fiscale di secondo grado, che con decisione del 3 settembre 1997 ha respinto l'appello proposto da Palais, con l'ulteriore motivazione secondo cui nella specie non poteva comunque trattarsi di una «doppia imposizione» vietata dalla direttiva, dato che l'imposta di cui all'art. 33 TP 16 GebG

era stata applicata prima dell'adesione dell'Austria alla Comunità.

18. Il 22 ottobre 1997 quest'ultima decisione è stata impugnata da Palais dinanzi al Verwaltungsgerichtshof, il quale, con ordinanza del 16 dicembre 1999, ha deciso di sottoporre alla Corte di giustizia la presente questione pregiudiziale. Nell'ordinanza di rinvio tale giudice ha in particolare confermato che l'ingresso della Rudolf Hinteregger GmbH quale socio accomandatario di Palais ha comportato l'assimilazione di quest'ultima ad una società di capitali: in tal modo, ai sensi della normativa nazionale, i soci accomandanti di Palais hanno realizzato un «primo acquisto di diritti sociali in una società di capitali» assoggettabile all'imposta sui conferimenti *ex* art. 2, n. 1, sub 1, KVG. Il Verwaltungsgerichtshof ha tuttavia sottolineato che al momento della costituzione di Palais gli stessi conferimenti erano già stati assoggettati all'imposta di cui all'art. 33 TP 16 GebG, a suo giudizio assimilabile ad un'imposta sui conferimenti, e ha dunque espresso seri dubbi sulla compatibilità di tale forma di «doppia imposizione» con la direttiva 69/335. Quanto al fatto che la prima imposizione precedesse l'adesione dell'Austria alla Comunità, nell'ordinanza viene sostenuto che nella specie non si tratterebbe di applicare retroattivamente la direttiva, ma piuttosto di assumere quell'imposizione come un dato di fatto e di evitare una seconda imposizione sugli stessi conferimenti in seguito all'entrata in vigore della direttiva. Al fine di fugare comunque ogni dubbio sulla compatibilità dell'imposizione controversa con il diritto comunitario, il giudice austriaco ha deciso di rivolgersi alla Corte di giustizia, ai sensi dell'art. 234 CE, per sapere:

«se le disposizioni della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (Gazzetta Ufficiale del 3 ottobre 1969, L 249, pag. 25 e ss.), in particolare l'art. 6, vadano interpretate nel senso che ad uno Stato membro è vietato riscuotere la relativa imposta sui conferimenti di un socio accomandante di una società in accomandita con fini di lucro in occasione dell'ingresso di una società a responsabilità limitata come accomandataria, qualora il capitale sociale imponibile sia già stato assoggettato prima dell'entrata in vigore della direttiva 69/335/CEE ad un'imposta quale quella di cui all'art. 33 TP 16 n. 1, lett. b), del GebG (legge sulle imposte) 1957, BGBl 267/1957».

19. Nel giudizio instauratosi innanzi alla Corte sono intervenute la Repubblica d'Austria e la Commissione, le quali suggeriscono di rispondere negativamente al quesito del Verwaltungsgerichtshof. Entrambe ritengono che l'imposta di cui all'art. 33 TP 16 GebG, in quanto applicabile alle sole società di persone, non rappresenti un'*imposta sui conferimenti alle società di capitali* e non rientri dunque nel campo di applicazione della direttiva 69/335. Il governo austriaco sostiene inoltre che, essendo strettamente legata alla redazione di atti giuridici, l'imposta in questione non presenterebbe le caratteristiche proprie di

un'imposta sui conferimenti e non potrebbe pertanto essere presa in considerazione ai fini del divieto di «doppia imposizione» di cui all'art. 10 della direttiva.

Analisi giuridica

20. Con il quesito pregiudiziale sottoposto alla Corte il giudice *a quo* vuole in pratica sapere se la direttiva 69/335 consenta di applicare un'imposta sui conferimenti in occasione della trasformazione di una società in accomandita a scopo di lucro in una società di capitali (a causa dell'ingresso di una società di capitali quale socio accomandatario), qualora al momento della costituzione di detta società (prima dell'entrata in vigore della direttiva) sia già stata applicata un'imposta del tipo di quella prevista dall'art. 33 TP 16 GebG.

21. Conviene subito precisare peraltro che, sebbene il quesito faccia riferimento «in particolare» all'art. 6 della direttiva, in realtà non è questa la disposizione nella specie pertinente. Come ho in precedenza segnalato, infatti, detto articolo consente a ciascuno Stato membro di escludere dalla base imponibile l'ammontare dei conferimenti dei soci illimitatamente responsabili delle obbligazioni di una società di capitali (n. 1), imponendo in tal caso di sottoporre all'imposta sui conferimenti determinate operazioni, tra le quali «ogni operazione in virtù della quale la responsabilità di un socio viene limitata alla sua partecipazione al capitale sociale» (n. 2). Nella specie, tuttavia, come ha rilevato la Commissione, non si controverte né sulla decisione della Repubblica d'Austria di avvalersi della facoltà di cui al n. 1 di detto articolo, né sull'eventuale realizzazione di una delle operazioni contemplate dal n. 2. Dall'ordinanza di rinvio e dallo stesso quesito pregiudiziale risulta invece chiaramente che nel caso in esame si discute dell'asserita violazione del divieto di «doppia imposizione» sancito dall'art. 10 della direttiva. A quest'ultima disposizione si dovrà dunque fare riferimento nell'analisi della presente questione.

22. A tal riguardo, ricordo che la Corte ha già chiarito che «[l]'art. 10 della direttiva, inteso alla luce del suo ultimo 'considerando', vieta segnatamente le imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti. Si tratta, fra l'altro, dei tributi che, sotto qualsiasi forma, sono dovuti per la costituzione di una società di capitali e l'aumento del suo capitale [art. 10, lett. a)], ovvero per la registrazione o per qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività alla quale una società può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica [art. 10, lett. c)]. Quest'ultimo divieto è giustificato dal fatto che, anche se i tributi di cui trattasi non colpiscono i conferimenti di capitali in quanto tali, essi sono tuttavia riscossi per le formalità connesse alla forma giuridica della società, vale a dire a motivo dello

strumento usato per raccogliere capitali, per cui il loro mantenimento rischierebbe di mettere in discussione anche gli scopi perseguiti dalla direttiva» [3].

23. Nel caso in esame, come si è detto, il giudice *a quo* sembra ritenere che l'imposta sui conferimenti applicata al momento della trasformazione di Palais in una società di capitali (in virtù dell'ingresso della Rudolf Hinteregger GmbH quale socio accomandatario) sia incompatibile con l'art. 10 della direttiva perché all'atto della costituzione della società era stata già riscossa l'imposta di cui all'art. 33 TP 16 GebG. Esso assume quali necessarie premesse per tale conclusione, da un lato, che, sebbene collegata alla redazione di un atto giuridico, quest'ultima imposta presenta le caratteristiche di un'imposta sui conferimenti [4]; dall'altro, che il divieto di «doppia imposizione» di cui all'art. 10 della direttiva si applica anche se la prima «imposta» è stata riscossa anteriormente all'entrata in vigore della direttiva stessa.

24. La soluzione prospettata dal giudice nazionale non mi pare tuttavia convincente. Anche ad assumere come corrette le due premesse su cui questa si fonda, infatti, non credo comunque che nella specie possa ravvisarsi una violazione dell'art. 10 della direttiva; non credo cioè, in linea generale, che tale disposizione si opponga all'applicazione di un'imposta sui conferimenti al momento della trasformazione di una società di persone in società di capitali qualora un'analoga imposta sia stata già percepita all'atto della costituzione della società di persone.

25. A tal fine osservo anzitutto che, tra le operazioni sottoposte all'imposta sui conferimenti, l'art. 4 della direttiva 69/335 prevede espressamente «la trasformazione in società di capitali di una società, associazione o persona giuridica che non sia una società di capitali». Non può dunque essere messo in dubbio che un'operazione che determini una siffatta trasformazione debba, in principio, essere assoggettata all'imposta sui conferimenti secondo quanto previsto dall'art. 4 della direttiva.

26. Ciò posto, ci si deve però ancora chiedere se tale imposizione vada nondimeno esclusa, ai sensi dell'art. 10, nei casi in cui all'atto della costituzione della società di persone sia già stata percepita un'analoga imposta sui conferimenti. Per rispondere a tale interrogativo, si deve a mio avviso considerare che, come risulta chiaramente dal suo art. 1, la direttiva 69/335 mira ad armonizzare l'«imposta sui conferimenti alle società di capitali», determinandone a livello comunitario la struttura e le aliquote applicabili. La scelta di limitare l'ambito dell'armonizzazione comunitaria all'imposta sui conferimenti *alle società di capitali* si fonda probabil-

3 — Sentenza della Corte 2 dicembre 1997, causa C-188/95, Fantask (Racc. pag. I-6783, punto 21); nello stesso senso v. sentenza 11 giugno 1996, causa C-2/94, Denkavit Internationaal e a. (Racc. pag. I-2827, punto 23).

4 — Al riguardo il giudice cita le sentenze della Corte 20 aprile 1993, cause riunite C-71/91 e C-178/91, Ponente Carni (Racc. pag. I-1915); 2 dicembre 1997, Fantask, cit.; e 5 marzo 1998, causa C-347/96, Solred (Racc. pag. I-937).

mente sulla considerazione che i capitali raccolti in seno a tali società possono circolare facilmente all'interno della Comunità: è ad esse che occorreva pertanto rivolgersi per «promuovere la libera circolazione dei capitali» al fine di «creare un'unione economica con caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno» (primo 'considerando' della direttiva). Che questa sia l'ottica del legislatore comunitario sembra del resto confermato dal fatto che, oltre alle tradizionali «società per azioni», «società in accomandita per azioni» e «società a responsabilità limitata» [art. 3, lett. a)], la nozione di «società di capitali» ai sensi della direttiva comprende modelli associativi volti comunque a consentire od agevolare la circolazione delle quote sociali, e cioè:

— «qualsiasi società, associazione o persona giuridica, le cui quote sociali rappresentative del capitale o del patrimonio sociale possono essere negoziate in borsa» [art. 3, lett. b)];

— e «qualsiasi società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro, i cui membri hanno diritto di cedere senza autorizzazione preventiva le loro quote sociali a terzi e sono responsabili per i debiti della società, associazione o persona giuridica soltanto nei limiti della loro partecipazione» [art. 3, lett. c)].

27. È vero che il campo di applicazione della direttiva (circoscritto alle imposte sui conferimenti alle società di capitali) viene indirettamente ampliato dall'art. 3, n. 2, secondo cui «[p]er l'applicazione della presente direttiva, è assimilata alle società di capitali ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro». È anche vero, però, che la seconda frase di tale disposizione precisa che «gli Stati membri possono non considerare queste ultime come tali ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti». Qualora dunque uno Stato membro decida di non considerare come «società di capitali» determinate società, associazioni o persone giuridiche, le imposte sui conferimenti a tali enti non rientrano nel campo di applicazione della direttiva e possono pertanto essere liberamente disciplinate in sede nazionale.

28. Se dunque le imposte sui conferimenti alle società di persone non sono armonizzate dalla direttiva, ne consegue che esse — come sottolineano anche la Commissione e il governo austriaco — non possono rilevare ai fini del divieto di «doppia imposizione» di cui all'art. 10. Ho già ricordato, in effetti, che tale disposizione «vieta segnatamente le imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti», sul presupposto che «il loro mantenimento rischierebbe di mettere in discussione (...) gli scopi perseguiti dalla direttiva»; essa vuole cioè impedire che gli Stati membri aggirino le disposizioni che armonizzano l'imposta sui *conferimenti alle società di capitali*, assoggettando indirettamente *tali conferimenti* ad altre imposte aventi caratteristiche analoghe (ciò che potrebbe ad esempio comportare un sostanziale superamento dell'aliquota massima applicabile). Ma se l'obiettivo

dell'art. 10 della direttiva è di garantire l'armonizzazione dell'imposta sui conferimenti alle società di capitali, è evidente che il divieto sancito da detta disposizione riguarda unicamente le imposte che possono incidere, sia pure indirettamente, sui *conferimenti alle società di capitali*. Ai fini del divieto di «doppia imposizione» non possono quindi rilevare le imposte sui *conferimenti alle società di persone*, che, come si è detto, non sono disciplinate in sede comunitaria ma rientrano nella competenza degli Stati membri.

29. Ne discende, a mio avviso, per quanto qui interessa, che, qualora in uno Stato membro sia stata percepita un'imposta sui conferimenti all'atto della costituzione di una società di persone, l'art. 10 della direttiva non vieta l'applicazione di una nuova imposta nell'ipotesi in cui detta società venga trasformata in una società di capitali. In tal caso, infatti, non si verificherebbe alcuna forma di «doppia imposizione» ai sensi dell'art. 10 della direttiva, visto che l'imposta percepita all'atto della costituzione della società di persone non rileva in alcun modo ai fini di tale articolo.

30. Un'indiretta conferma di quanto precede è offerta del resto dal fatto che, mentre il n. 1 dell'art. 4 della direttiva impone di applicare l'imposta sui conferimenti in caso di «trasformazione in società di capitali di una società, associazione o persona giuridica che non sia una società di capitali», il n. 3 dello stesso articolo esclude che «la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso» possa rappresentare un'operazione imponibile. Tale esclusione mi pare chiaramente giustificata dall'esigenza di evitare una «doppia imposizione» ai sensi dell'art. 10 della direttiva, dato che l'imposta sui conferimenti viene già riscossa, in forza dell'art. 4, n. 1, al momento della costituzione della società di capitali. La stessa esigenza non sussiste per contro nel caso della trasformazione di una società di persone in una società di capitali, appunto perché, come ho detto, le imposte sui conferimenti alle società di persone non sono disciplinate dalla direttiva e non rilevano quindi ai fini del divieto di «doppia imposizione» di cui all'art. 10.

31. Ciò precisato sul piano generale, mi pare ora agevole tirarne le conseguenze ai fini del caso in esame, segnatamente nel senso di constatare che in esso non può ravvisarsi una forma di «doppia imposizione» ai sensi dell'art. 10 della direttiva.

32. Come si è visto, infatti, Palais è stata costituita nel 1982 sotto forma di società in accomandita semplice e quindi come società di persone ai sensi della normativa austriaca allora vigente; proprio per questo motivo, d'altra parte, è stata riscossa l'imposta di cui all'art. 33 TP 16 GebG, alla quale erano all'epoca assoggettati, in caso di destinazione di beni, gli atti costitutivi delle sole società di persone. La natura di società di persone di Palais non è poi venuta meno in seguito alla sua trasformazione in società in accomandita a scopo di lucro nel marzo 1994; né in seguito all'adesione dell'Austria alla Comunità, dato che — conformemente all'art. 3, n. 2, ultima frase, della direttiva — quel

paese ha deciso di assimilare alle società di capitali solo le società in accomandita semplice e le società in accomandita a scopo di lucro tra i cui soci personalmente responsabili figurasse una società di capitali (art. 4, n. 1, KVG). Solo con l'ingresso della Rudolf Hinteregger GmbH come unico socio accomandatario, Palais si è trasformata in una società di capitali ai sensi dell'art. 4, n. 1, KVG, con conseguente applicazione dell'imposta controversa.

33. È pacifico dunque che, al momento della riscossione dell'imposta di cui all'art. 33 TP 16 GebG, Palais era una società di persone e che essa è rimasta tale anche in seguito all'entrata in vigore della direttiva. Se ne deve pertanto dedurre, alla luce di quanto precede, che la successiva applicazione dell'imposta sui conferimenti in occasione della sua trasformazione in società di capitali non può aver determinato una forma di «doppia imposizione» vietata dall'art. 10 della direttiva.

Conclusioni

Alla luce delle considerazioni che precedono suggerisco alla Corte di rispondere nei seguenti termini al quesito pregiudiziale formulato dal Verwaltungsgerichtshof:

«Le disposizioni della direttiva 69/335/CEE del Consiglio, del 17 luglio 1969, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, ed in particolare l'art. 10, vanno interpretate nel senso che ad uno Stato membro non è vietato riscuotere l'imposta sui conferimenti di un socio accomandante di una società in accomandita con fini di lucro in occasione dell'ingresso di una società a responsabilità limitata come accomandataria, qualora il capitale sociale imponibile sia già stato assoggettato prima dell'entrata in vigore di detta direttiva ad un'imposta quale quella di cui all'art. 33 TP 16 n. 1, lett. b), del GebG (legge sulle imposte) 1957, BGBl 267/1957».