RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nel procedimento C-50/91 *

I — Antefatti e procedimento

A — *Antefatti e contesto giuridico*

La Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (in prosieguo: l'«Europartner») è una società finanziaria di diritto tedesco, costituita in forma di società per azioni. Le sue azioni sono detenute dalla Commerzbank AG, la cui sede è situata a Düsseldorf, e dal Crédit Lyonnais S. A., con sede in Lione.

Nel 1974 la Commerzbank AG (in prosieguo: la «Commerzbank») conferiva all'Europartner le cinque succursali che deteneva nella regione della Saar, in Germania, per un valore complessivo di circa 9 000 000 DM. Queste succursali esercitavano esclusivamente attività bancarie, ed erano iscritte nel registro del commercio dei competenti Tribunali.

Con decisione 11 settembre 1981, il Finanzamt di Saarbrücken (in prosieguo: il «Finanzamt») chiedeva all'Europartner di pagargli un diritto dell'1% sul valore del suddetto conferimento.

L'Europartner non contestava che il conferimento fosse soggetto ad imposta, ma sosteneva che dovesse applicarsi un'aliquota fiscale ridotta. A suo avviso, infatti, le succursali conferite costituivano ciascuna una parte di azienda («Teilbetrieb») e tale conferimento era imponibile all'aliquota dello 0,50% ai sensi dell'art. 9, n. 2, punto 3, del Kapitalverkersteuergesetz (legge tedesca relativa all'imposta sui movimenti di capitali, in prosieguo: la «legge nazionale»). Al momento degli antefatti tale disposizione recitava:

«(2) L'imposta è ridotta del 50%

(...)

3. in caso di acquisizione di partecipazioni in una società di capitali della Repubblica federale di Germania, se ed in quanto tale società riceva in corrispettivo la totalità del patrimonio, uno stabilimento ("Betrieb") o una parte di azienda ("Teilbetrieb") di un'altra società di capitali (...)».

Basandosi su questo argomento, l'Europartner proponeva opposizione, senza esito, dinanzi al Finanzamt. Successivamente proponeva, dinanzi al Finanzgericht des Saarlandes, un ricorso che veniva rigettato il 30 giugno 1987. Infine proponeva un ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof.

Cercando di definire il conferimento della Commerzbank, il Bundesfinanzhof ha rilevato, in primo luogo, che, ai sensi dell'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, relativa alle

* Lingua processuale: il tedesco.

imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25, in prosieguo: la «direttiva»), il conferimento di un ramo d'attività («Zweig einer Tätigkeit») era tassato con aliquota ridotta. Tale norma era, all'epoca dei fatti di causa, del seguente tenore:

«1. Fino all'entrata in vigore delle disposizioni adottate dal Consiglio in conformità del paragrafo n. 2:

a) l'aliquota dell'imposta diritto sul conferimento non può superare il 2% né essere inferiore all'1%;

b) tale aliquota è ridotta del 50% almeno quando 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 esistenti».

Il Bundesfinanzhof si è chiesto, in secondo luogo, se la nozione comunitaria di ramo di attività (Zweig einer Tätigkeit) sia identica a quella di parte di azienda («Teilbetrieb»), impiegata nella legge nazionale. Innanzitutto, ha definito il concetto di parte di azienda. Si tratterebbe di «una parte del complesso aziendale, dotata di una certa autonomia, che sia di per sé vitale e i cui beni nel loro insieme siano destinati ad un'attività che per sua natura si distingua chiaramente dall'attività economica del resto dell'impresa». Successivamente, il Bundesfinanzhof ha osservato che in Germania la succursale di una banca non può costituire una parte di azienda secondo tale definizione, in quanto, nella prassi, essa non è autonoma ed esercita attività identiche a quelle delle altre succursali del gruppo. Il Bundesfinanzhof ne ha concluso che la summenzionata definizione di parte di azienda conduce ad un risultato inaccettabile: il conferimento di succursali di banche sarebbe soggetto a imposta sui conferimenti dell'1%, dal momento che esse non costituiscono generalmente delle parti di azienda. Esso ha pertanto suggerito di definire un ramo di attività in modo meno restrittivo basandosi sulla sua funzione, come complesso di beni destinati allo svolgimento di un'attività, senza che quest'ultima debba essere nettamente distinta per sua natura da quella del resto dell'impresa.

Il Bundesfinanzhof ha aggiunto un secondo argomento a sostegno della definizione che ha proposto. Ha fatto notare che gli elementi di attivo di una società di capitali trasferiti ad un'altra società di capitali sono, in realtà, sottoposti due volte all'imposta sui conferimenti. A suo parere, sono infatti tassati una prima volta quando vengono conferiti alla prima di tali società, ed una seconda volta quando sono trasferiti alla seconda. Secondo il Bundesfinanzhof, è allo scopo di attenuare gli effetti di tale doppia imposizione che una riduzione dell'imposta sui conferimenti è stata concessa alle società di capitali. Ha pertanto ritenuto che, al fine di conseguire questo obiettivo, vada evitata un'interpretazione restrittiva della nozione di ramo di attività.

Il Bundesfinanzhof si è chiesto, in terzo luogo, se una succursale, ai sensi del diritto commerciale tedesco, costituisca un ramo di attività. A suo parere, una succursale è una parte di azienda, iscritta nel registro di commercio a norma dell'art. 13 dell'Handelsgesetzbuch (codice di commercio tedesco), che dispone di una certa libertà di decisione e può effettuare operazioni essenziali per

conto dell'impresa. Il Bundesfinanzhof ritiene che delle succursali, come quelle conferite all'Europartner dalla Commerzbank, costituiscano dei rami di attività, dal momento che formano un complesso di beni destinati allo svolgimento di un'attività, e possono quindi essere individuate in base alla loro funzione.

B — *Le questioni pregiudiziali*

Ritenendo che l'esito della controversia dipendesse in definitiva dall'interpretazione della nozione di «ramo di attività» contenuta nel citato art. 7 della direttiva, il Bundesfinanzhof, con ordinanza 31 ottobre 1990, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, le due 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».

C — *Procedimento dinanzi alla Corte*

L'ordinanza di rinvio è stata registrata nella cancelleria della Corte il 4 febbraio 1991.

A norma dell'art. 20 del Protocollo sullo Statuto (CEE) della Corte di giustizia, hanno presentato osservazioni scritte il 18 aprile 1991 il Finanzamt Saarbrücken, convenuto nella causa principale, rappresentato dal signor Wolfgang Rapräger, Regierungsdirektor u. Vertreter des Vorstehers, e dal signor Alois Rosport, Regierungsdirektor, e, il 26 settembre 1991, la Commissione, rappresentata dal signor Henri Étienne, consigliere giuridico, in qualità di agente.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria e di rimettere la causa, ai sensi dell'art. 95, nn. 1 e 2, del regolamento di procedura, alla Prima Sezione. Essa ha tuttavia invitato il Finanzamt Saarbrücken a rispondere a un quesito; a detto invito è stato dato seguito nel termine fissato.

II — Osservazioni scritte presentate alla Corte

Sulla prima questione pregiudiziale (relativa alle nozioni di ramo di attività e di parte di azienda)

Il *Finanzamt* sostiene che le nozioni di ramo di attività e di parte di azienda sono identiche. La *Commissione* contesta tale affermazione.

Secondo il *Finanzamt*, un ramo di attività è una parte di azienda, dotata di una certa autonomia, che é di per sé vitale e i cui beni economici nel loro insieme sono destinati ad un'attività per sua natura chiaramente distinta dall'attività economica del resto dell'impresa. Il Finanzamt ritiene che la definizione che propone corrisponda all'intenzione degli autori della direttiva. Ammette che l'aliquota ridotta dello 0,5% consente di evitare, in una certa misura, che gli elementi di attivo di una società di capitali siano assoggettati una seconda volta all'imposta sui conferimenti dell'1% quando vengono trasferiti ad un'altra società di capitali. Tuttavia, a suo dire, l'obiettivo non era quello di consentire una riduzione dell'aliquota per tutti i conferimenti effettuati da una società di capitali. Al contrario, detto vantaggio sarebbe stato riservato alle operazioni con le quali una società cede ad un altra società una parte dei suoi elementi di attivo. Orbene, nella fattispecie la Commerzbank non avrebbe rinunciato ad una parte dei suoi elementi di attivo, ma avrebbe soltanto ridotto l'estensione geografica della sua rete bancaria.

Il Finanzamt fa rinvio per il resto alle memorie, allegate alle sue osservazioni, prodotte durante il procedimento nazionale. In tali memorie esamina la questione se le succursali rispondano ai criteri che, secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof, permettono di determinare se un'entità possa essere considerata parte di azienda. Tali criteri sono i seguenti.

Secondo il Finanzamt, una parte di azienda deve, innanzitutto, avere un'«autonomia strutturale». Ora, afferma, le succursali della Commerzbank esercitavano tutte le loro attività all'interno della rete dell'impresa. Sicché erano vincolate dalle istruzioni dell'istituto centrale, in particolare per quanto riguarda le condizioni alle quali i crediti potevano essere concessi.

Il Finanzamt ritiene che, in secondo luogo, una parte di azienda debba possedere un proprio capitale. È questo un punto a suo parere fondamentale, in quanto l'autorizzazione all'esercizio di certe attività bancarie, segnatamente l'acquisizione di partecipazioni in altre società e la concessione di crediti, è subordinata a tale condizione. Il Finanzamt sostiene che le succursali della Commerzbank non disponevano di capitali propri. Esse erano approvvigionate dall'istituto centrale tramite un conto aperto a loro nome presso la sede di quest'ultimo.

Il Finanzamt ritiene che una parte di azienda debba, in terzo luogo, disporre di una contabilità e di una clientela proprie. A suo dire, nemmeno queste condizioni erano soddisfatte nella fattispecie. Certe voci del bilancio delle succursali, in particolare le spese generali e le rivalutazioni di crediti o di titoli, sarebbero state integrate nella contabilità dell'istituto principale. Inoltre, le succursali non avrebbero avuto una clientela propria, in

quanto la maggior parte delle operazioni che realizzavano potevano essere effettuate solo con le risorse e tramite il consenso dell'istituto centrale.

Infine, il Finanzamt rileva che, secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof, i profitti di una parte di azienda devono essere calcolati separatamente, ma non verifica se tale condizione fosse soddisfatta nella fattispecie.

La *Commissione* ritiene, dal canto suo, che non sia necessario, perché un'entità sia considerata un ramo di attività, che essa eserciti un'attività nettamente distinta da quella delle altre parti dell'impresa. Essa giunge a questa conclusione basandosi sui seguenti argomenti.

In primo luogo, la Commissione sostiene che, al momento delle trattative precedenti l'adozione della direttiva, la nozione di ramo di attività («Zweig einer Tätigkeit») è stata definita come il «complesso dei beni d'investimento facente parte del settore di una società che, tecnicamente, costituisce un settore autonomo». Essa segnala che l'art. 2, lett. i), della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/434/CEE, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti di attivo ed agli scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi (GU L 255, pag. 1) definisce la nozione di ramo di attività (la versione tedesca di tale direttiva parla di «Teilbetrieb») in modo simile, come il «complesso degli elementi attivi e passivi di un settore di una società che costituiscono, dal punto di vista organizzativo, un'azienda indipendente, cioè un complesso capace di funzionare con i propri mezzi». Da queste due definizioni la Commissione deduce che un ramo di attività è un'entità autonoma, ma che l'attività che esso esercita non deve necessariamente essere distinta da quella delle altre parti dell'impresa alla quale essa appartiene.

In secondo luogo, la Commissione ritiene che si debbano interpretare estensivamente tutti i casi, segnatamente quello del conferimento di un ramo di attività, nei quali l'imposta sul conferimento è ridotta o non è dovuta. Essa lo deduce dall'intenzione del Consiglio, al momento dell'adozione delle diverse direttive relative all'imposta sul movimento dei capitali. Il Consiglio avrebbe voluto abolire l'imposta sui conferimenti a causa dei suoi effetti economici «sfavorevoli», ma non ha potuto farlo a cagione delle esigenze finanziarie degli Stati membri. Il compromesso sarebbe pertanto consistito nel mantenimento dell'imposta sui conferimenti, a condizione che ne fossero limitati nella misura del possibile l'aliquota e il campo di applicazione. Sicché il conferimento di qualsiasi complesso di beni avrebbe fruito di una riduzione dell'aliquota, trasformata successivamente in esenzione.

In terzo luogo, la Commissione ritiene che spetti agli operatori economici stabilire come intendono riorganizzare la loro impresa. Il legislatore comunitario non dovrebbe intromettersi in tale decisione concedendo una riduzione fiscale alle società che cedono una parte delle loro attività, ma negandola alle medesime società qualora si limitino a circoscrivere l'estensione geografica delle loro attività.

Basandosi su questi argomenti, la Commissione propone di risolvere la prima questione pregiudiziale nel modo seguente:

«L'espressione "uno o più rami della loro attività" figurante nell'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva 69/335/CEE non si riferisce ad un ramo di attività ("Teilbetrieb") nel senso di una parte del complesso aziendale, dotata di una certa autonomia, che sia di per sé vitale e i cui beni nel loro insieme siano destinati ad un'attività per sua natura chiaramente distinta dall'attività economica del resto dell'impresa».

Sulla seconda questione pregiudiziale (relativa alle caratteristiche essenziali di un ramo di attività e alla nozione di succursale)

Il *Finanzamt* ritiene che, dovendo la soluzione della prima questione essere affermativa, non si debba risolvere la seconda questione pregiudiziale.

La *Commissione* ritiene che un complesso di beni capace di funzionare in modo autonomo, per esempio una succursale, costituisca un ramo di attività. Nella soluzione che propone di dare alla seconda questione pregiudiziale essa suggerisce una seconda definizione, nella quale prescinde dal presupposto dell'autonomia. Tale soluzione è del seguente tenore:

«a) Per "ramo di attività", si deve intendere qualsiasi attività il cui conferimento favorisca la concentrazione e lo sviluppo delle imprese.

b) Una succursale ai sensi dell'art. 13 del codice commerciale tedesco può essere un "ramo di attività" ai sensi dell'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva 69/335/CEE».

III — Risposta al quesito della Corte

La Corte ha invitato il Finanzamt a spiegare la nozione di succursale con riguardo all'art. 13 dello Handelsgesetzbuch.

Il Finanzamt ha risposto che si tratta di uno stabilimento commerciale che, a suo parere, presuppone una certa continuità. Ha del pari spiegato che una succursale esercita le stesse attività della sede principale, ma non necessariamente tutte le attività di quest'ultima; queste attività vengono effettuate «in parte in modo dipendente dalla sede principale ed in parte in modo indipendente». A questo proposito, il Finanzamt ha rilevato che una succursale dispone di locali commerciali indipendenti e di una contabilità distinta, e che il dirigente di una succursale agisce in modo autonomo per questioni «non del tutto prive d'importanza».

R. Joliet
giudice relatore