SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)
15 giugno 2006 *

Nel procedimento C-264/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dall'Amtsgericht Breisach (Germania) con decisione 7 giugno 2004, pervenuta in cancelleria il 22 giugno 2004, nella causa

Badischer Winzerkeller eG

contro

Land Baden-Württemberg,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. S. von Bahr (relatore) e A. Borg Barthet, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: sig.ra K. Sztranc, amministratore

vista la fase scritta del procedimento ed in esito all'udienza del 17 novembre 2005,

viste le osservazioni presentate:

— per il Land Baden-Württemberg, dal sig. K. Ehmann, in qualità di agente;

— per il governo tedesco, dalla sig.ra A. Tiemann, in qualità di agente;

— per il governo austriaco, dal sig. H. Dossi, in qualità di agente;

— per il governo polacco, dal sig. T. Nowakowski, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra L. Ström van Lier e dal sig. F. Hoffmeister, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di trattare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 10, lett. c), e 12 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23; in prosieguo: la «direttiva»).

2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la cooperativa Badischer Winzerkeller eG (in prosieguo: la «Badischer Winzerkeller») ed il Land Baden-Württemberg in merito alla riscossione di una tassa per l'effettuazione di rettifiche presso il registro fondiario.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 4, nn. 1 e 2, della direttiva elenca le operazioni che sono soggette e che possono continuare ad essere soggette all'imposta sui conferimenti.

4 A termini dell'art. 10 della direttiva:

«Oltre all'imposta sui conferimenti, gli Stati membri non applicano, per quanto concerne le società, associazioni o persone giuridiche che perseguono scopi di lucro, nessun'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 persegue scopi di lucro può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica».

5 L'art. 12, n. 1, lett. b), della direttiva precisa che, in deroga alle disposizioni di cui agli artt. 10 e 11 della direttiva medesima, gli Stati membri possono applicare imposte di trasferimento, ivi comprese le tasse di pubblicità fondiaria, sui conferimenti in una società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro, di beni immobili o di aziende commerciali situati sul loro territorio.

6 A termini dell'art. 12, n. 2, della direttiva, le imposte e i diritti di cui al precedente n. 1, lett. b), non possono risultare superiori a quelli applicabili alle operazioni similari nello Stato membro di riscossione.

La normativa nazionale

7 Il paragrafo 82 della legge relativa all'istituzione del registro fondiario e alla pubblicità fondiaria (Grundbuchordnung) del 26 maggio 1994 (BGBl. 1994 I, pag. 1114) così dispone:

«Se, a seguito di un trasferimento di diritti effettuato al di fuori del registro fondiario, la trascrizione del proprietario non risulti più ivi corretta, il Grundbuchamt (conservatoria dei registri fondiari) è tenuto ad ingiungere al proprietario o all'esecutore testamentario cui spetti l'amministrazione del bene di presentare domanda di rettifica fondiaria fornendo tutti i documenti necessari ai fini dell'effettuazione della rettifica nel registro».

8 Il paragrafo 60, commi 1-4, della legge federale in materia di tassazione degli atti di volontaria giurisdizione [Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (Kostenordnung)] 26 luglio 1957 (BGBl. 1957 I, pag. 960) (in prosieguo: la «KostO»), così recita:

«1) Ai fini della trascrizione di un proprietario o di comproprietari la tassa viene riscossa con aliquota piena.

2) La tassa è ridotta della metà in caso di trascrizione del coniuge, del convivente o di discendenti del proprietario trascritto, anche qualora essi vengano trascritti in seguito a liquidazione di comunione o a divisione ereditaria, ovvero quali comproprietari di immobili facenti parte di una comunione di beni; in caso di trascrizione a seguito di divisione ereditaria o di liquidazione di comunione, resta irrilevante che, medio tempore, gli eredi o i soggetti che abbiano proseguito la comunione siano stati trascritti o meno nel registro fondiario.

3) In caso di applicazione contestuale delle tasse di cui ai precedenti commi 1 e 2, viene anzitutto calcolata la tassa con aliquota piena sulla base del valore complessivo; l'importo così determinato viene quindi ridotto della metà della quota delle persone la cui trascrizione è soggetta, a termini del precedente secondo comma, ad una tassa ridotta del 50 %.

4) La trascrizione degli eredi del proprietario trascritto non è soggetta alle tasse di cui ai precedenti commi 1-3, qualora la domanda di trascrizione venga presentata alla conservatoria del registro fondiario entro due anni dal decesso.

(...)».

La causa principale e le questioni pregiudiziali

9 L'Amtsgericht Breisach fa presente che la fusione-incorporazione della cooperativa Weinbau- und Vertriebsgenossenschaft Baden eG, con sede in Breisach am Rhein (in prosieguo: la «Weinbau»), da parte della Badischer Winzerkeller è stata trascritta, in data 3 agosto 1995, nel registro delle cooperative dell'Amtsgericht Freiburg.

10 L'Amtsgericht Breisach precisa che nel registro fondiario di Breisach la Weinbau risultava proprietaria di vari immobili.

11 Il 10 giugno 1997, il Grundbuchamt avrebbe proceduto alla rettifica del nominativo del proprietario, divenuto Badischer Winzerkeller. A titolo di tale rettifica il detto

ufficio avrebbe preteso, ai sensi dei paragrafi 19, 20 e 60, primo comma, della Kostenordnung, un importo pari a circa 5 100 euro, determinato su un valore immobiliario imponibile di circa 3 400 000 euro.

12 Con comunicazione del 19 marzo 2001, la Badischer Winzerkeller proponeva ricorso avverso il detto avviso di liquidazione richiamandosi, sostanzialmente, alla direttiva.

13 L'Amtsgericht Breisach ritiene che la tassa applicata, ai sensi del paragrafo 60 della Kostenordnung, ricada, in linea di principio, nel divieto dettato dall'art. 10, lett. c), della direttiva, quale formalità preliminare all'esercizio di un'attività cui una persona giuridica che persegua scopi di lucro può essere assoggettata in ragione della sua forma giuridica.

14 A parere dell'Amtsgericht Breisach, occorre esaminare se tale tassa costituisca, come ritenuto da taluni giudici tedeschi, un'imposta sui trasferimenti ammessa ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. b) o c), della direttiva medesima.

15 L'Amtsgericht Breisach richiama l'attenzione sul fatto che la Corte, qualora dovesse ritenere che una tassa come quella contemplata dal paragrafo 60 della Kostenordnung ricada nella deroga prevista dall'art. 12, n. 1, della direttiva, dovrebbe parimenti accertare, ai sensi dell'art. 12, n. 2, della direttiva medesima, che tale imposta non risulti superiore alle tasse o ai diritti applicabili ad operazioni analoghe nello Stato membro di cui trattasi. A tal riguardo, l'Amtsgericht Breisach osserva che il paragrafo 60 della Kostenordnung non prevede tasse connesse all'effettuazione di rettifiche nel registro fondiario in caso di successioni quando la domanda di rettifica venga presentata entro i due anni successivi al decesso.

16 Alla luce di tali considerazioni, l'Amtsgericht Breisach ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, nel testo risultante dalle direttive del Consiglio 9 aprile 1973, 73/79/CEE, che modifica il campo d'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta sui conferimenti, prevista in favore di talune operazioni di ristrutturazione di società, all'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva del Consiglio 9 aprile 1973, 73/80/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, che fissa le aliquote comuni dell'imposta sui conferimenti, del Consiglio 7 novembre 1974, 74/553/CEE, che modifica l'art. 5, n. 2, della direttiva 69/335/CEE, e del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE, che modifica la direttiva 69/335 (in prosieguo: la "direttiva"), debba essere interpretata nel senso che tutte le operazioni menzionate all'art. 10, lett. c), della direttiva ricadano nel divieto dettato dall'art. 10, lett. c), indipendentemente dalla sussistenza dei presupposti di cui all'art. 4 della direttiva medesima.

2) Se, nell'applicazione della direttiva, non occorra procedere ad alcuna distinzione tra imposte e tasse applicate per servizi resi dallo Stato, di modo che le "tasse" di cui alla Kostenordnung possano essere equiparate ad imposte sui trasferimenti di proprietà.

3) In caso di soluzione affermativa da parte della Corte della questione sub 2, se l'art. 12, n. 2, ultimo periodo, della direttiva debba essere interpretato nel senso della sussistenza di una fattispecie eccezionale risultante dal fatto che il § 60 della Kostenordnung [...] esonera, ad esempio, dalla riscossione della tassa di rettifica fondiaria la successione, qualora la domanda di rettifica venga presentata entro due anni dal decesso del de cuius».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

17 Con la prima questione, il giudice nazionale chiede, sostanzialmente, se una tassa percepita per l'effettuazione di rettifiche nel registro fondiario in caso di fusione di due persone giuridiche, come quella oggetto della causa principale, possa ricadere nel divieto dettato dall'art. 10, lett. c), della direttiva.

18 Si deve rammentare che tale disposizione fa divieto agli Stati membri di applicare imposizioni, oltre all'imposta sui conferimenti, ai fini dell'immatricolazione o di qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività cui una persona giuridica che persegua scopi di lucro può essere assoggettata in ragione della sua forma giuridica.

19 La Corte ha già avuto modo di precisare che il divieto, enunciato dall'art. 10, lett. c), della direttiva si aggiunge ai divieti sanciti alle lettere a) e b) dello stesso art. 10, riguardante le fattispecie descritte all'art. 4 della direttiva medesima (v., in tal senso, sentenza 27 ottobre 1998, causa C-152/97, AGAS, Racc. pag. I-6553, punto 21). Tale 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 (sentenze 11 giugno 1996, causa C-2/94, Denkavit International e a., Racc. pag. I-2827, punto 23, e AGAS, cit. supra, punto 21).

20 Al fine di poter determinare se una tassa, come quella oggetto della causa principale, ricada nel divieto dettato dall'art. 10, lett. c) della direttiva, occorre pertanto esaminare se ricorrano i requisiti elencati da tale disposizione.

21 Dalla decisione di rinvio emerge che la Badischer Winzerkeller è una persona giuridica che persegue scopi lucrativi ai sensi dell'art. 3, n. 2, della direttiva. Conseguentemente, l'art. 10, lett. c), della direttiva medesima trova applicazione nei suoi confronti.

22 Resta da esaminare se la tassa oggetto della causa principale venga riscossa ai fini dell'immatricolazione o di qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività cui una siffatta persona giuridica può essere assoggettata in ragione della sua forma giuridica.

23 Per quanto attiene alla questione se la rettifica presso il registro fondiario oggetto della causa principale sia dettata dalla forma giuridica della Badischer Winzerkeller, si deve rilevare che tale rettifica attesta il trasferimento di beni immobili dalla Weinbau alla Badischer Winzerkeller, che costituisce conseguenza diretta della fusione tra le due dette cooperative. La rettifica ben costituisce, quindi, una formalità cui la società è soggetta in ragione della sua forma giuridica.

24 Per contro, non sembra che la rettifica del registro fondiario rappresenti, in senso stretto, una formalità preliminare all'esercizio di qualsivoglia attività da parte di una persona giuridica quale la Badischer Winzerkeller.

25 Secondo costante giurisprudenza, occorre accertare se l'effettuazione di una rettifica presso il registro fondiario, pur non costituendo formalmente una procedura preliminare all'esercizio dell'attività della persona giuridica interessata, non costituisca tuttavia condizione per l'esercizio e la prosecuzione di tale attività (v., per quanto attiene alla registrazione degli aumenti di capitale, le sentenze 2 dicembre 1997, causa C-188/95, Fantask e a., Racc. pag. I-6783, punto 22, e 29 settembre 1999, causa C-56/98, Modelo, detta «Modelo I», Racc. pag. I-6427, punto 25).

26 A tal riguardo, si deve rilevare che la Corte ha più volte avuto occasione di affermare che, qualora un'operazione effettuata da una persona giuridica, quale l'aumento del suo capitale sociale o la modifica del suo statuto, debba necessariamente costituire, in base alla legge nazionale, oggetto di formalità giuridiche, tali formalità condizionano l'esercizio e la prosecuzione dell'attività della persona medesima (v., in particolare, sentenze Modelo I, cit. supra, punto 26; 21 settembre 2000, causa C-19/99, Modelo, detta «Modelo II», Racc. pag. I-7213, punto 26; e 26 settembre 2000, causa C-134/99, IGI, Racc. pag. I-7717, punto 24; 21 giugno 2001, causa C-206/99, SONAE, Racc. pag. I-4679, punto 30, e 19 marzo 2002, causa C-426/98, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-2793, punto 30).

27 Le stesse considerazioni valgono per quanto attiene ad un'operazione come quella oggetto della causa principale, vale a dire l'acquisizione di beni immobili da parte di una persona giuridica per mezzo di fusione-incorporazione, operazione che, secondo la legge tedesca, deve necessariamente costituire oggetto di rettifica nel registro fondiario.

28 Ne consegue che una tassa percepita ai fini dell'effettuazione della rettifica nel registro fondiario, come quella oggetto della causa principale, costituisce un'imposizione applicata per una formalità preliminare cui una persona giuridica che persegua scopi di lucro può essere assoggettata in ragione della sua forma giuridica.

29 Alla luce delle suesposte considerazioni, la prima questione deve essere risolta nel senso che una tassa applicata ai fini dell'effettuazione di una rettifica presso il registro fondiario, come quella oggetto della causa principale, ricade, in linea di principio, nel divieto sancito dall'art. 10, lett. c), della direttiva.

Sulla seconda e sulla terza questione

30 Con la seconda e la terza questione il giudice nazionale chiede, sostanzialmente, se una tassa percepita per l'effettuazione di una rettifica del registro fondiario, come quella oggetto della causa principale, possa essere considerata, in presenza di talune condizioni, e in deroga all'art. 10, lett. c), della direttiva, quale imposta sui trasferimenti consentita ex art. 12 della direttiva medesima.

31 A tal riguardo, si deve rilevare che l'art. 12, n. 1, della direttiva stabilisce un elenco tassativo delle imposte e dei diritti diversi dall'imposta sui conferimenti ai quali, in deroga agli artt. 10 e 11 della direttiva stessa, le società di capitali possono essere assoggettate in occasione delle operazioni contemplate da dette disposizioni (v., in tal senso, sentenze 2 febbraio 1988, causa 36/86, Dansk Sparinvest, Racc. pag. 409, punto 9, e 20 aprile 1993, cause riunite C-71/91 e C-178/91, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, Racc. pag. I-1915, punto 24).

32 Le imposte sui trasferimenti di cui all'art. 12, n. 1, lett. b), della direttiva devono essere considerate quali diritti di registrazione riscossi in occasione di determinate operazioni di trasferimento di beni immobili o di aziende commerciali, sulla base di criteri generali ed obiettivi (sentenza 11 dicembre 1997, causa C-42/96, Immobiliare SIF, Racc. pag. I-7089, punto 34).

33 Tale disposizione non opera distinzioni tra le imposte sui trasferimenti che possono essere riscosse negli Stati membri. In linea generale, essa consente agli Stati membri di riscuotere, oltre all'imposta sui conferimenti, imposte il cui fatto generatore dipende oggettivamente dal trasferimento di proprietà di immobili o di aziende commerciali (v. sentenza Immobiliare SIF, cit. supra, punto 35).

34 A tal riguardo, si deve rilevare che la tassa su cui verte la causa principale, calcolata sulla base di criteri generali ed obiettivi, vale a dire — secondo quanto esposto nella decisione di rinvio — in base al valore dell'oggetto dell'operazione, risulta oggettivamente connessa al trasferimento della proprietà dei beni immobiliari della Weinbau alla Badischer Winzerkeller a seguito di fusione-incorporazione della prima da parte della seconda.

35 Conseguentemente, la riscossione di una tassa come quella oggetto della causa principale costituisce un'imposta sui trasferimenti ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. b), della direttiva.

36 Tuttavia, tale tassa può essere in effetti consentita solamente qualora, a termini dell'art. 12, n. 2, della direttiva, non risulti superiore ai diritti o tributi applicabili ad analoghe operazioni nello Stato membro di riscossione.

37 A tal riguardo, il giudice del rinvio rileva che la normativa nazionale esclude, in presenza di talune condizioni, la tassazione connessa all'effettuazione di rettifiche presso il registro fondiario in caso di successioni, quando la domanda di rettifica venga presentata entro i due anni successivi al decesso.

38 Al fine di stabilire se la fattispecie di una successione possa essere considerata analoga ad un'operazione come quella oggetto della causa principale occorre tener conto tanto dell'oggetto quanto degli effetti delle due operazioni.

39 Si deve rilevare che il trasferimento di beni immobili risultanti da una successione non può essere assimilato, per quanto attiene all'oggetto o agli effetti, ad un'operazione come quella sui cui verte la causa principale, che riguarda il trasferimento di beni immobiliari per effetto della fusione tra due operatori economici.

40 Peraltro, il fatto che la normativa nazionale esenti da tassazione ovvero preveda una tassazione ridotta per talune operazioni, quali le successioni, non implica necessariamente che la tassa applicabile all'operazione oggetto della causa principale sia in contrasto con l'art. 12, n. 2 della direttiva.

41 A tale conclusione si può giungere solamente sulla base di una valutazione complessiva delle tasse o imposte applicabili ad operazioni che, alla luce del loro oggetto e dei loro effetti, risultino analoghe all'operazione oggetto della causa principale, vale a dire il trasferimento di beni immobili da una cooperativa ad un'altra a seguito della loro fusione.

42 Tale valutazione deve essere condotta alla luce delle circostanze di fatto della causa principale e richiede un'interpretazione della normativa nazionale.

43 A tal riguardo, si deve rammentare che, nell'ambito del procedimento istituito dall'art. 234 CE, basato su una netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, ogni valutazione dei fatti di causa rientra nella competenza del giudice nazionale (v., in particolare, sentenze 17 giugno 1999, causa C-295/97, Piaggio, Racc. pag. I-3735, punto 29; 5 ottobre 1999, cause riunite C-175/98 e C-177/98, Lirussi e Bizzarro, Racc. pag. I-6881, punto 37, e 15 maggio 2003, causa C-282/00, RAR, Racc. pag. I-4741, punto 46).

44 Spetta quindi al giudice nazionale verificare se la tassa oggetto della causa principale sia superiore a quelle applicabili ad analoghe operazioni nello Stato membro di imposizione.

45 Alla luce delle suesposte considerazioni, la seconda e la terza questione pregiudiziale devono essere risolte nel senso che una tassa, come quella oggetto della causa principale, può essere considerata, in deroga all'art. 10, lett. c), della direttiva, quale imposta sui trasferimenti, consentita dall'art. 12, n. 1, lett. b), della direttiva, a condizione che essa non risulti superiore a quelle applicabili ad analoghe operazioni nello Stato membro di imposizione. Spetta al giudice nazionale verificare se tale tassa sia conforme alle disposizioni dell'art. 12, n. 2, della direttiva.

Sulle spese

46 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

1) **Una tassa applicata per l'effettuazione di rettifiche presso il registro fondiario, come quella oggetto della causa principale, ricade, in linea di principio, nel divieto dettato dall'art. 10, lett. c), della direttiva del**

Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, nel testo risultante dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE.

2) **Una tassa come quella oggetto della causa principale può essere considerata, in deroga all'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335, nel testo risultante dalla direttiva 85/303, quale imposta sui trasferimenti consentita dall'art. 12, n. 1, lett. b), della direttiva 69/335, nel testo risultante dalla direttiva 85/303, a condizione che essa non sia superiore a quelle applicabili ad operazioni analoghe nello Stato membro di imposizione.**

Spetta al giudice nazionale verificare se tale tassa sia conforme alle disposizioni dell'art. 12, n. 2, della direttiva 69/335, nel testo risultante dalla direttiva 85/303.

Firme