SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)
18 marzo 1993 *

Nel procedimento C-280/91,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Bundesfinanzhof, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Finanzamt Kassel-Goethestraße

e

Viessmann KG,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 4 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25),

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dai signori G.C. Rodríguez Iglesias, presidente di sezione, R. Joliet e D.A.O. Edward, giudici,

avvocato generale: F.G. Jacobs
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate per la Commissione delle Comunità europee dal signor Henri Étienne, consigliere giuridico principale, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

* Lingua processuale: il tedesco.

sentite le osservazioni orali della Kommanditgesellschaft Viessmann, rappresentata dall'avv. E. Stehmann, revisore dei conti e fiscalista, e della Commissione, all'udienza del 12 novembre 1992,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 dicembre 1992,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 31 luglio 1991, pervenuta alla Corte il 31 ottobre seguente, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 4 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25).

2 La questione è sorta nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt di Kassel (in prosieguo: il «Finanzamt») e la società Viessmann GmbH & Co. KG (in prosieguo: «la Viessmann») in merito alla tassazione del trasferimento di una quota detenuta in detta società.

3 La Viessmann è una società in accomandita semplice di diritto tedesco. Come si evince dal sunto dei fatti svolto dall'avvocato generale, cui si fa rinvio per informazioni più dettagliate (v. paragrafi 6-9), detta società dispone di un capitale di 9 800 000 DM, che all'atto dei relativi conferimenti è stato assoggettato all'imposta sulla raccolta di capitali. Fanno parte della società due soci illimitatamente responsabili delle sue obbligazioni (accomandatari) e un socio la cui responsabilità è limitata all'importo del rispettivo conferimento (accomandante).

4 L'8 luglio 1983 V., uno dei soci illimitatamente responsabili, cedeva una parte della sua quota alla moglie e ai figli che, in forza del contratto di trasferimento, divenivano soci a responsabilità limitata.

5 Il Finanzamt, ritenendo che nel passaggio da un socio illimitatamente responsabile a soggetti a responsabilità limitata le quote trasferite avessero mutato la loro natura, ne deduceva che la cessione doveva essere equiparata ad un'emissione di quote sociali, e dovesse pertanto soggiacere all'imposta sui conferimenti a norma dell'art. 2, n. 1, punto 1, del Kapitalverkehrsteuergesetz (legge tedesca sulla raccolta di capitali), che prevede la riscossione di un'imposta «in caso di acquisizione di quote sociali in una società di capitali avente sede nel territorio nazionale da parte di un primo acquirente».

6 Il Bundesfinanzhof si chiede se l'interpretazione adottata dal Finanzamt sia conforme alla direttiva sulla raccolta di capitali e, in particolare, se una cessione di quota come quella effettuata nel caso di specie costituisca un'operazione imponibile ai sensi dell'art. 4 della direttiva.

7 Detta disposizione elenca, al n. 1, le operazione che gli Stati membri devono sottoporre all'imposta sui conferimenti. Tra queste compare:

«c) l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante trasferimento di beni di qualsiasi natura».

8 Al n. 2 della stessa norma sono enunciate le operazioni che gli Stati membri hanno la facoltà di assoggettare all'imposta sui conferimenti. Può, in particolare, essere tassato:

«b) 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».

9 In questo contesto, il Bundesfinanzhof ha deciso di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 4 delle direttiva 69/335/CEE consenta agli Stati membri di assoggettare all'imposta sulle società la trasformazione di parte delle quote di socio accomandatario in una quota di socio accomandante all'interno di una GmbH & Co. KG già esistente».

10 Per una più ampia illustrazione dei fatti, dello svolgimento del procedimento nonché delle osservazioni scritte presentate alla Corte si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

11 Con la questione sollevata il giudice di rinvio chiede se la cessione, da parte del socio illimitatamente responsabile delle obbligazioni di una società di capitali, di una parte della sua quota ad altro socio avente nella società una responsabilità limitata, possa essere assoggettata all'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 4 della citata direttiva.

12 Per risolvere la questione occorre anzitutto ricordare che la direttiva armonizza sia la struttura sia le aliquote delle imposte indirette sulla raccolta di capitali nell'am-

bito della Comunità, e che l'art. 4 della stessa elenca le operazioni che gli Stati membri possono o, a seconda dei casi, devono gravare dell'imposta.

13 Non rientra in alcuna delle categorie menzionate nella norma di cui trattasi l'operazione mediante le quale un socio illimitatamente responsabile ceda ad altro socio avente nella società una responsabilità limitata una parte della quota che vi detiene. Un'operazione del genere non comporta infatti né un aumento di capitale ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva, né un aumento del patrimonio sociale come previsto dall'art. 4, n. 2, lett. b), e non può pertanto soggiacere all'imposta prevista per le categorie elencate in tali norme.

14 Ne consegue che una cessione di quote come quella effettuata nel caso di specie non costituisce un'operazione imponibile ai sensi dell'art. 4 della direttiva.

15 La Commissione chiede alla Corte di accertare se la cessione di quote possa essere assoggettata all'imposta sui conferimenti in forza dell'art. 6 della direttiva.

16 Detta norma prevede, per quanto riguarda le società in accomandita, che:

«1 — Ciascuno Stato membro può escludere dalla base imponibile (...) l'ammontare dei conferimenti dei soci illimitatamente responsabili delle obbligazioni di una società di capitali, nonché la quota di tali soci nel patrimonio sociale.

2 — Se uno Stato membro si avvale della facoltà di cui al paragrafo 1, sono sottoposti all'imposta sui conferimenti:

— (...)

— (...)

— ogni operazione in virtù della quale la responsabilità di un socio viene limitata alla sua partecipazione al capitale sociale, in particolare allorché la limitazione della responsabilità risulta da una trasformazione della società di capitali in una società di capitali di tipo diverso.

(...)».

17 Va rilevato in proposito che la Corte ha il compito di interpretare tutte le norme di diritto comunitario che possano essere utili al giudice nazionale al fine di dirimere la controversia di cui è stato adito, anche qualora dette norme non siano espressamente indicate nella questione pregiudiziale sottopostale.

18 Quanto all'art. 6 della direttiva, si deve osservare che questa norma è volta ad evitare in particolare che, negli Stati membri interessati, le quote che non siano state tassate in quanto corrispondenti al conferimento di un socio illimitatamente responsabile siano successivamente trasferite ad un socio a responsabilità limitata, trasformandosi così in quote di socio di tale tipo, con il risultato di eludere l'imposta sui conferimenti che avrebbe dovuto essere applicata all'atto della loro emissione.

19 Orbene, come si è detto innanzi, al punto 3, tutte le quote costitutive del capitale della Viessmann sono state assoggettate all'imposta di cui trattasi all'atto dei conferimenti ad esse corrispondenti.

20 Ne deriva che la cessione di una quota come quella effettuata nella fattispecie non può essere assoggettata all'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 6 della direttiva sulla raccolta di capitali.

21 Per questi motivi, la questione sollevata dal giudice nazionale dev'essere risolta nel senso che la cessione, da parte di un socio illimitatamente responsabile delle obbligazioni di una società di capitali, di parte della sua quota ad altro socio avente nella società una responsabilità limitata, non può essere assoggettata all'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 4 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/33/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali. Detta operazione non può essere tassata nemmeno ai sensi dell'art. 6 della stessa direttiva, negli Stati membri che abbiano scelto di esonerare i conferimenti effettuati dai soci illimitatamente responsabili, qualora le quote cedute siano già state assoggettate all'imposta sui conferimenti all'atto della loro costituzione.

Sulle spese

22 Le spese sostenute dalla Commissione delle Comunità europee, che ha presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Prima Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Bundesfinanzhof, con ordinanza 31 luglio 1991, dichiara:

La cessione, da parte di un socio illimitatamente responsabile delle obbligazioni di una società di capitali, di parte della sua quota ad altro socio avente nella società una responsabilità limitata, non può essere assoggettata all'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 4 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/33/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali. Detta operazione non può essere tassata nemmeno ai sensi dell'art. 6 della stessa direttiva, negli Stati membri che abbiano scelto di esonerare i conferimenti effettuati dai soci illimitatamente responsabili, qualora le quote cedute siano già state assoggettate all'imposta sui conferimenti all'atto della loro costituzione.

Rodríguez Iglesias Joliet Edward

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 18 marzo 1993.

Il cancelliere

J.-G. Giraud

Il presidente della Prima Sezione

G.C. Rodríguez Iglesias