SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
5 febbraio 1991 *

Nel procedimento C-249/89,

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

Trave Schiffahrts-Gesellschaft mbH & Co. KG

e

Finanzamt Kiel-Nord,

domanda vertente sull'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),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori J. C. Moitinho de Almeida, presidente di sezione, G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, R. Joliet e F. Grévisse, giudici,

avvocato generale: M. Darmon
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo olandese, dal sig. B. R. Bot, segretario generale del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente,

* Lingua processuale: il tedesco.

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. M. H. Étienne, consigliere giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Commissione all'udienza del 24 ottobre 1990,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale presentate all'udienza del 13 novembre 1990,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 28 giugno 1989, pervenuta in cancelleria il 7 agosto seguente, il Bundesfinanzhof ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale vertente sull'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).

2 Detta questione è stata sollevata nell'ambito della controversia fra la società Trave Schiffahrts-Gesellschaft mbH & Co. KG (in prosieguo: la « Trave ») e il Finanzamt Kiel-Nord, vertente sulla riscossione dell'imposta sui conferimenti gravante sulla concessione a detta società di prestiti senza interessi da parte dei suoi soci.

3 La società Trave è stata fondata con contratto 27 giugno 1975 allo scopo di coprire i rischi corsi da uno dei suoi soci nell'espletare un'attività edilizia di grosse proporzioni. Dal 1977 al 1983 la Trave, che subiva rilevanti perdite, riceveva dai suoi soci prestiti senza interessi per un ammontare di 131 milioni di DM.

4. Con accertamento d'imposta 7 dicembre 1984 il Finanzamt Kiel-Nord chiedeva alla società Trave di versare un'imposta sui conferimenti ammontante a 361 335 DM, a norma dell'art. 2, n. 1, punto 4, lett. c), della Kapitalverkehrsteuergesetz. Questa disposizione sottopone all'imposta sui conferimenti la concessione, da parte di un socio ad una società di capitali tedesca, di beni in cambio di una controprestazione inferiore al loro valore, purché le prestazioni possano aumentare il valore dei diritti sociali.

5 Questa legge applica nella Repubblica federale di Germania il citato art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva del Consiglio 69/335. Questa disposizione autorizza gli Stati a sottoporre all'imposta sui conferimenti « 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 ».

6 Dopo aver infruttuosamente esperito un'azione dinanzi ai giudici di merito, la società Trave ha proposto ricorso dinanzi al Bundesfinanzhof.

7 Nell'ordinanza di rinvio il Bundesfinanzhof rileva che, secondo la sua giurisprudenza costante, il contributo eventuale per un'impresa deve essere considerato una prestazione ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335, anche se l'aumento del patrimonio sociale risulta solo al momento dell'uso dei capitali prestati e del connesso risparmio di spese. Esso rileva, tuttavia, che questa giurisprudenza è criticata da una parte della dottrina tedesca in quanto l'aumento del patrimonio sociale, prescritto dalla disposizione comunitaria di cui trattasi, presuppone l'aumento del patrimonio netto della società.

8 Considerando pertanto che la sua pronuncia dipendeva dall'interpretazione dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento, fintantoché la Corte non si sia pronunciata in via pregiudiziale sulla seguente questione:

« Se l'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335/CEE consenta agli Stati membri di sottoporre all'imposta sui conferimenti il prestito senza interessi fornito da un

socio alla propria società di capitali, fortemente indebitata, per quanto si riferisce al valore d'uso (risparmio degli interessi) del capitale stesso ».

9 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della causa principale, dello svolgimento del procedimento e 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.

10 Con la sua questione il giudice nazionale mira, in sostanza, ad accertare se la concessione di un prestito senza interessi da parte di un socio ad una società di capitali fortemente indebitata costituisca un'operazione che può essere sottoposta all'imposta sui conferimenti in forza dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335 e, in caso affermativo, se la base imponibile di detta imposta sia costituita dal valore d'uso dello stesso prestito, vale a dire dall'importo del risparmio degli interessi.

11 Allo scopo di stabilire se la concessione di un prestito senza interessi costituisca un'operazione di cui all'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335, occorre accertare se questa operazione abbia l'effetto di aumentare il patrimonio sociale della società beneficiaria e se possa aumentare il valore delle sue quote sociali.

12 Per quanto riguarda la prima condizione — l'aumento del patrimonio sociale — si deve constatare che la concessione di un prestito senza interessi consente alla società di disporre di capitali senza doverne sostenere l'onere. Il risparmio degli interessi che ne consegue causa un aumento del suo patrimonio sociale consentendo alla società di evitare una spesa che avrebbe dovuto sostenere.

13 Per quanto riguarda la seconda questione — l'aumento del valore delle quote sociali — occorre riferirsi alla sentenza 15 luglio 1982, Felicitas (causa 270/81, Racc. pag. 2771), in cui la Corte ha affermato che « i principi sui quali è basata l'imposta sui conferimenti armonizzata mirano a sottoporre ad imposta solo le operazioni che sono l'espressione giuridica di un conferimento di capitali e solo in quanto contribuiscono a rafforzare il potenziale economico della società »; questo criterio è dedotto dal preambolo della direttiva del Consiglio 7 novembre 1974, 74/553/CEE, che modifica l'art. 5, n. 2, della direttiva 69/335, concernente le

imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 303, pag. 9). Ne consegue che il criterio decisivo perché un'operazione di raccolta di capitali possa essere tassata con l'imposta sui conferimenti consiste nel rafforzamento del potenziale economico della società.

14 Va pertanto considerato che la concessione di un prestito senza interessi, poiché consente alla società di disporre di capitali senza doverne sostenere l'onere, contribuisce al rafforzamento del suo potenziale economico. Si deve quindi considerare che essa può aumentare il valore delle quote sociali della società.

15 Di conseguenza, si deve concludere che la concessione di un prestito senza interessi ad una società da parte di uno dei suoi soci costituisce un'operazione che può essere tassata in forza dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335.

16 Per quanto attiene alla base imponibile dell'imposta sui conferimenti occorre far riferimento all'art. 5, n. 1, lett. d), della stessa direttiva, a tenore del quale, « nel caso dell'aumento del patrimonio sociale, di cui all'art. 4, paragrafo 2, lett. b) », l'imposta è liquidata « sul valore reale delle prestazioni effettuate, previa deduzione delle obbligazioni assunte e degli oneri sopportati dalla società a causa di tali prestazioni ».

17 In base a questa disposizione, poiché non vi sono oneri sostenuti dalla società, l'imposta sui conferimenti sarà riscossa sull'importo del risparmio degli interessi effettuato dalla società, come esso sarà stabilito dal giudice nazionale.

18 Di conseguenza, la questione pregiudiziale deve essere risolta come segue:

« L'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335/CEE autorizza gli Stati membri a sottoporre all'imposta sui conferimenti un prestito senza interessi, fornito ad una società di capitali fortemente indebitata da uno dei suoi soci, basandosi sul suo valore d'uso, vale a dire l'importo del risparmio degli interessi, come esso sarà stabilito dal giudice nazionale ».

Sulle spese

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

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Bundesfinanzhof, con ordinanza 28 giugno 1989, dichiara:

L'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, autorizza gli Stati membri a sottoporre all'imposta sui conferimenti un prestito senza interessi fornito ad una società di capitali fortemente indebitata da uno dei suoi soci, basandosi sul suo valore d'uso, vale a dire l'importo del risparmio degli interessi, come esso sarà stabilito dal giudice nazionale.

Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Slynn Joliet Grévisse

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 5 febbraio 1991.

Il cancelliere

J.-G. Giraud

Il presidente della Quinta Sezione

J. C. Moitinho de Almeida