SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

17 settembre 2002 *

Nel procedimento C-392/00,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Finanzamt Hannover-Nord

e

Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH,

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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dalla sig.ra F. Macken, presidente di sezione, dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. J.-P. Puissochet, R. Schintgen (relatore) e V. Skouris, giudici,

avvocato generale: C. Stix-Hackl
cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate

— per il Finanzamt Hannover-Nord, dal sig. D. Niemeyer, in qualità di agente;

— per la Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH, dall'avv. K. Kleine, Rechtsanwalt;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. K. Gross e R. Lyal, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del Finanzamt Hannover-Nord, della Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH e della Commissione, all'udienza del 6 dicembre 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 gennaio 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 9 agosto 2000, pervenuta in cancelleria il 25 ottobre seguente, il Bundesfinanzhof, ai sensi dell'art. 234 CE, ha sottoposto alla Corte una questione pregiudiziale relativa all'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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23; in prosieguo: la «direttiva 69/335»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia fra il Finanzamt Hannover-Nord (in prosieguo: il «Finanzamt») e la Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH (in prosieguo: la «Nord») riguardante l'assoggettamento all'imposta sui conferimenti di prestiti senza interessi in favore di quest'ultima e concessi dai suoi soci.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 Come risulta dal suo primo 'considerando', la direttiva 69/335 tende a promuovere la libera circolazione dei capitali, considerata essenziale per la creazione di un'unione economica con caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno.

4 Ai sensi del sesto 'considerando' della direttiva 69/335, il perseguimento di un siffatto obiettivo presuppone, per quanto riguarda l'imposizione che grava sulla raccolta di capitali, l'abolizione delle imposte indirette fino ad allora vigenti negli Stati membri e l'applicazione, al loro posto, di un'imposta riscossa una sola volta nel mercato comune e di pari livello in tutti gli Stati membri.

5 Ai sensi dell'art. 4, n. 2, della direttiva 69/335:

«Le seguenti operazioni possono continuare ad essere assoggettate all'imposta sui conferimenti se, alla data del 1° luglio 1984, l'aliquota ad esse applicabile era dell'1%:

(...)

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;

(...)».

Normativa nazionale

6 L'art. 2, n. 1, punto 4, lett. c), del Kapitalverkehrsteuergesetz (legge tedesca relativa all'imposta sulla circolazione dei capitali) del 17 novembre 1972 (BGBl. 1972 I, pag. 2130; in prosieguo: il «KVStG»), sottopone all'imposta sui conferimenti il trasferimento, 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 siano tali da aumentare il valore dei diritti sociali.

7 In base alla giurisprudenza tedesca, la concessione a una società di capitali di un prestito senza interessi da parte di un suo socio costituisce un «trasferimento di beni», ai sensi della disposizione del KVStG, citata al punto precedente.

Controversia nella causa principale e questione pregiudiziale

8 Dal fascicolo del procedimento a quo si evince che la Nord è una società a responsabilità limitata di diritto tedesco i cui soci, nel 1990, erano la Preussen

Elektra AG e la Gemeinschaftswerke Weser GmbH. Nel 1986, questi due soci, al fine di esprimere una volontà unitaria in seno alla Nord, convenivano di costituirsi in una società di diritto civile («Gesellschaft bürgerlichen Rechts»; in prosieguo: la «GbR»).

9 Dal 1° gennaio 1987 la GbR e la Nord si vincolavano con un contratto di controllo e di trasferimento dei risultati, in forza del quale quest'ultima, nell'ambito della sua attività commerciale, era tenuta ad agire esclusivamente secondo la volontà della GbR e aveva l'obbligo di trasferire alla prima gli utili conseguiti nel periodo della durata del contratto. La GbR, dal canto suo, si era impegnata a ripianare tutti i deficit di esercizio insorti in seno alla Nord durante il periodo di validità del contratto, qualora essi non potessero essere coperti facendo ricorso alle riserve facoltative. I soci avevano la facoltà di recedere dal contratto alla fine di ogni anno, purché rispettassero un termine di preavviso di un anno. Tuttavia, essi non potevano servirsi della detta facoltà prima del 31 dicembre 1991. La Nord, da parte sua, aveva rinunciato al proprio diritto di recesso.

10 Nel 1990, i soci accordavano alla Nord prestiti senza interessi. Il Finanzamt riteneva che tale prestazione fosse soggetta all'imposta sui conferimenti e perciò emetteva un avviso d'imposta nei confronti della Nord. Quest'ultima proponeva ricorso avverso il detto avviso dinanzi al Niedersächsisches Finanzgericht, il quale, con sentenza 24 febbraio 1999, accoglieva il ricorso.

11 Dato che il Niedersächsisches Finanzgericht aveva autorizzato il Finanzamt ad avviare il procedimento di ricorso per cassazione («Revision»), il Bundesfinanzhof veniva investito della controversia. A sostegno del proprio ricorso, il Finanzamt richiamava la violazione dell'art. 2, n. 1, punto 4, lett. c) del KVStG, e domandava l'annullamento della sentenza del Finanzgericht nonché il rigetto del ricorso della Nord.

12 Con l'ordinanza di rimessione, il Bundesfinanzhof rileva che il prestito di cui alla causa principale è simile a quello della causa che ha originato la sentenza 5 febbraio 1991, causa C-249/89, Trave-Schiffahrtsgesellschaft (Racc. pag. I-257). Tuttavia, la causa principale sarebbe diversa dalla situazione in discussione nella citata sentenza perché esiste un contratto di trasferimento dei risultati stipulato fra la Nord e i suoi soci, contratto simile a quello oggetto del procedimento definito con sentenza 28 marzo 1990, causa C-38/88, Siegen (Racc. pag. I-1447). Il Niedersächsisches Finanzgericht si sarebbe d'altronde basato su quest'ultima sentenza per arrivare alla conclusione che il prestito senza interessi in parola nella causa a qua, non ha comportato un aumento del valore dei diritti sociali della società che ne ha beneficiato.

13 Il Bundesfinanzhof segnala, inoltre, di non essere convinto che l'interpretazione della citata sentenza Siegen effettuata dal Niedersächsisches Finanzgericht sia del tutto pertinente, poiché le motivazioni di tale sentenza potrebbero essere interpretate nel senso che esse si riferiscono solo all'accollo delle perdite in forza di un contratto di trasferimento dei risultati e non ad altre prestazioni dei soci. A tale proposito, il giudice a quo fa notare in particolare che la causa che ha originato la citata sentenza Siegen non si riferiva a un prestito senza interessi, che la detta sentenza si basa soprattutto sulla premessa, da lui condivisa, che l'imposta sui conferimenti concerna, tenuto conto delle sue finalità, le operazioni che, mediante l'apporto di capitali, rafforzano il potenziale economico della società, e che l'interpretazione accolta dalla Corte con riferimento all'accollo delle perdite non si applica necessariamente alla concessione di prestiti senza interessi.

14 Il Bundesfinanzhof ritiene, infine, che il fatto che esista uno sfasamento temporale fra la concessione del prestito senza interessi e il trasferimento degli utili perde d'importanza solo nel caso in cui, in presenza di un contratto di trasferimento dei risultati, la società e i suoi soci vadano considerati come un'entità economica unica e, sotto questo punto di vista, il vantaggio conseguito dalla società si compensi con lo svantaggio subito dai soci. Una siffatta maniera di trattare la materia sarebbe tuttavia estranea alla normativa in materia di imposta sui conferimenti e fino ad ora non sarebbe mai stata seguita dalla Corte.

15 Il Bundesfinanzhof, ritenendo che, ciò premesso, la soluzione della controversia dinanzi a sé pendente dipenda dall'interpretazione della direttiva 69/335, ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia compatibile con l'art. 4 della direttiva 69/335/CEE (...) assoggettare all'imposta sui conferimenti la concessione di un prestito senza interessi da parte di un socio alla propria società, qualora al momento della concessione del prestito tra la società e il socio fosse in vigore un contratto di trasferimento dei risultati».

Sulla questione pregiudiziale

16 Con la sua questione il giudice a quo chiede in sostanza se l'art. 4, n. 2, lett b), della direttiva 69/335 debba essere interpretato nel senso che non osta alla riscossione dell'imposta sui conferimenti sull'importo degli interessi risparmiati da una società grazie ad un prestito senza interessi ad essa accordato da parte dei suoi soci, ove questi ultimi e la società abbiano stipulato, prima della concessione di tale prestito, un contratto di trasferimento dei risultati.

17 Per rispondere alla questione così riformulata, occorre accertare se la concessione di un prestito senza interessi in circostanze come quelle descritte nella decisione di rimessione comporti l'aumento del patrimonio sociale della società beneficiaria e possa accrescerne il valore delle quote di capitale.

18 Al riguardo occorre ricordare, da una parte, che secondo una costante giurisprudenza la concessione di un prestito senza interessi a una società consente a

quest'ultima di disporre di capitali senza doverne sostenere l'onere, che il risparmio degli interessi che ne consegue determina un aumento del patrimonio sociale consentendo alla detta società di evitare una spesa che avrebbe dovuto sostenere e che, facendole risparmiare tale spesa, il vantaggio di un tale prestito contribuisce al rafforzamento del suo potenziale economico e quindi può aumentare il valore delle quote sociali della società beneficiaria (sentenze Trave Schiffahrts-Gesellschaft, cit., punti 12 e 14, nonché 26 settembre 1996, causa C-287/94, Frederiksen, Racc. pag. I-4581, punti 12 e 13).

19 L'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335 deve dunque essere interpretato nel senso che, quando una società fruisce di un prestito senza interessi concesso da uno dei suoi soci, l'imposta sui conferimenti può essere prelevata sul valore di conferimento di tale prestito, vale a dire sull'importo degli interessi risparmiati (v., in tal senso, citate sentenze Trave Schiffahrts-Gesellschaft, punto 17, e Frederiksen, punto 14).

20 Tuttavia, occorre ricordare, d'altra parte, che, sempre secondo la giurisprudenza, il patrimonio sociale, ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335, comprende tutti i beni che i soci hanno posto in comune, ivi compresi i frutti di detti beni, e che la società che incorpora nelle riserve gli utili realizzati aumenta tramite tale operazione il proprio patrimonio sociale, mentre una società che registra perdite subisce una diminuzione del patrimonio sociale (sentenza Siegen, cit., punto 12).

21 La Corte ha inferito da tale definizione di patrimonio sociale che, sebbene l'accollo da parte di un socio di un deficit della società debba, in linea di principio, essere considerato una prestazione che aumenta il capitale sociale della detta società, così non è qualora l'accollo intervenga in esecuzione di un contratto di trasferimento dei risultati stipulato prima che tale passivo sia stato realizzato, poiché tale impegno implica che il passivo poi registrato dalla società non ha alcuna incidenza sull'entità del suo patrimonio sociale (sentenza Siegen, cit. punto 13).

22 Orbene, da un punto di vista economico, quello che vale per l'accollo delle perdite deve valere, in linea di principio, anche per il trasferimento degli utili, nel senso che la società che registra un profitto, ma che è vincolata da un contratto di trasferimento dei risultati stipulato con i suoi soci, non potrà incorporare tale profitto nelle proprie riserve e pertanto, in linea di massima, il suo patrimonio sociale non sarà aumentato.

23 Quindi, la prestazione di un socio, quale un prestito senza interessi, che si ripercuote solamente sul risultato di un dato esercizio finanziario il quale, nell'ambito di un contratto di trasferimento dei risultati stipulato prima che tale risultato sia realizzato, deve essere integralmente trasferito a tale socio o che costui deve accollarsi, non può comportare, in linea di principio, un aumento del patrimonio sociale della società.

24 Tuttavia, come rilevato dal Finanzamt e come è stato ammesso dalla Nord e dalla Commissione in udienza, non è escluso che, anche qualora esista un contratto di trasferimento dei risultati fra una società e i suoi soci, una prestazione da parte di costoro sia idonea ad aumentare il patrimonio sociale della società che ne beneficia, qualora tale prestazione resti stabilmente, in tutto o in parte, nel patrimonio di tale società. Ciò si verificherebbe, in particolare, quando una parte degli utili registrati deve alimentare la riserva legale oppure il contratto di trasferimento dei risultati non viene eseguito. Spetta al giudice nazionale verificare, alla luce dell'insieme delle caratteristiche dell'operazione in esame nella causa principale, se, e, in caso di risposta affermativa, in quale misura un prestito senza interessi concesso a una società di capitali da parte di uno dei suoi soci abbia aumentato in modo duraturo il patrimonio sociale di quest'ultima o se tale prestazione non abbia avuto alcuna incidenza sull'entità del suo patrimonio sociale perché esiste un contratto di trasferimento dei risultati stipulato prima della concessione del detto prestito.

25 Alla luce di quanto esposto, occorre rispondere alla questione proposta che l'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335 va interpretato nel senso che esso non osta alla riscossione dell'imposta sui conferimenti sull'importo degli interessi risparmiati da una società grazie al prestito senza interessi ad essa accordato da

parte dei suoi soci, ove questi ultimi e la società abbiano stipulato, prima della concessione di tale prestito, un contratto di trasferimento dei risultati, qualora gli interessi così risparmiati abbiano aumentato il patrimonio sociale della detta società in modo duraturo. Spetta al giudice nazionale verificare, alla luce dell'insieme delle caratteristiche dell'operazione di cui trattasi, se, e — in caso di risposta affermativa — in quale misura gli interessi risparmiati abbiano effettivamente avuto un effetto del genere.

Sulle spese

26 Le spese sostenute dalla Commissione, 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 (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Bundesfinanzhof con ordinanza 9 agosto 2000, 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, come modificata dalla

direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE, deve essere interpretata nel senso che non osta alla riscossione dell'imposta sui conferimenti sull'importo degli interessi risparmiati da una società grazie al prestito senza interessi ad essa accordato da parte dei suoi soci, ove questi ultimi e la società abbiano stipulato, prima della concessione di tale prestito, un contratto di trasferimento dei risultati, qualora gli interessi così risparmiati abbiano aumentato il patrimonio sociale della detta società in modo duraturo. Spetta al giudice nazionale verificare, alla luce dell'insieme delle caratteristiche dell'operazione di cui trattasi, se, e — in caso di risposta affermativa — in quale misura gli interessi risparmiati abbiano effettivamente avuto un effetto del genere.

Macken Colneric Puissochet

Schintgen Skouris

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 17 settembre 2002.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

F. Macken