SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)
18 gennaio 2001 *

Nel procedimento C-113/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Verwaltungsgerichtshof (Austria) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Herta Schmid, in qualità di curatore del fallimento della P.P. Handels GmbH, in liquidazione,

e

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 10 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 (Seconda Sezione),

composta dai sigg. V. Skouris, presidente di sezione, R. Schintgen (relatore) e dalla sig.ra N. Colneric, giudici,

avvocato generale: N. Fennelly
cancelliere: R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, dal sig. K. Opl, in qualità di agente;

— per il governo austriaco, dalla sig.ra C. Stix-Hackl, in qualità di agente;

— per il governo portoghese, dai sigg. L. Fernandes e Â. Cortesão Seiça Neves, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra H. Michard e dal sig. A. Buschmann, in qualità di agenti,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 21 settembre 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 17 marzo 1999, pervenuta alla Corte il 6 aprile seguente, il Verwaltungsgerichtshof ha sottoposto, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 10 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 tra la sig.ra Schmid, in qualità di curatore del fallimento della P.P. Handels GmbH (in prosieguo: la «Handelsgesellschaft»), e la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (direzione regionale delle finanze per i Länder di Vienna, dell'Austria inferiore e del Burgenland; in prosieguo: la «Finanzlandesdirektion») relativamente al pagamento dell'imposta minima sulle società.

Normativa comunitaria

3 Come risulta dal primo 'considerando', la direttiva 69/335 mira a promuovere la libera circolazione dei capitali, considerata come una delle condizioni essenziali per la creazione di un'unione economica con caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno.

4 In base al sesto 'considerando' della direttiva 69/335, il perseguimento di una tale finalità presuppone, per quanto riguarda l'imposizione che colpisce la raccolta dei capitali, la soppressione delle imposte indirette fino ad allora in vigore 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. 1, della direttiva 69/335:

«Sono sottoposti all'imposta sui conferimenti le operazioni seguenti:

a) la costituzione di una società di capitali;

b) la trasformazione in società di capitali di una società, associazione o persona giuridica che non sia una società di capitali;

c) l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura;

d) l'aumento del patrimonio sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura, remunerato non con quote rappresentative del capitale o del patrimonio stesso, bensì con diritti della stessa natura di quelli dei soci (...)

(...)».

6 L'art. 4, n. 1, lett. e)-h), della direttiva 69/335 prevede che il trasferimento della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una società di capitali da un paese terzo o da un altro Stato membro in uno Stato membro è anch'esso assoggettato all'imposta sui conferimenti.

7 L'art. 4, n. 2, della direttiva 69/335 elenca le differenti operazioni che possono essere assoggettate all'imposta sui conferimenti; esse sono:

«a) l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante incorporazione di utili, riserve o provvigioni;

b) l'aumento del patrimonio sociale di una società di capitali mediante prestazioni effettuate da un socio che non implicano l'aumento del capitale sociale, ma che trovano la loro contropartita in una modifica dei diritti sociali ovvero che possano aumentare il valore delle quote sociali;

c) il prestito contratto da una società di capitali, se il creditore ha diritto ad una quota degli utili della società;

d) il prestito contratto da una società di capitali presso un socio, un congiunto o un figlio di un socio, nonché quello contratto presso un terzo quando esso è garantito da un socio, a condizione che tali prestiti abbiano la stessa funzione di un aumento del capitale sociale».

8 La direttiva 69/335 prevede anche, in base al suo ultimo 'considerando', la soppressione di altre imposte indirette che presentano le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti o dell'imposta di bollo il cui mantenimento rischia di rimettere in questione le finalità perseguite dai provvedimenti previsti da tale direttiva. Queste imposte, la cui riscossione è vietata, sono in particolare elencate all'art. 10 della direttiva 69/335, in base al quale:

«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».

9 L'art. 12, n. 1, della direttiva 69/335 stabilisce un elenco esauriente delle imposte e dei diritti diversi dall'imposta sui conferimenti ai quali, in deroga agli artt. 10 e 11, le società di capitali possono essere assoggettate in occasione delle operazioni contemplate da queste ultime disposizioni (v., ad esempio, sentenza 2 febbraio 1988, causa 36/86, Dansk Sparinvest, Racc. pag. 409, punto 9).

Normativa nazionale

10 In base all'art. 1 del Körperschaftsteuergesetz 1988 (legge relativa all'imposta sulle società), del 7 luglio 1988 (BGBl. n. 401/1988; in prosieguo: la «KStG 1988»), sono illimitatamente assoggettate all'imposta le società che hanno nel territorio nazionale la loro direzione o la loro sede. Per società in base a questa disposizione si intendono le persone giuridiche di diritto privato, le imprese industriali o commerciali di organismi di diritto pubblico, nonché le associazioni non dotate di personalità giuridica, le istituzioni, le fondazioni ed altri patrimoni di destinazione.

11 Ai sensi dell'art. 4, n. 1, del KStG 1988, le persone giuridiche di diritto privato sono soggette all'imposta sulle società dal momento in cui l'atto che costituisce il loro fondamento giuridico, quale lo statuto, il contratto di società o l'atto di fondazione, è determinato ed esse per la prima volta appaiono ai terzi.

12 In base all'art. 7, n. 1, del KStG 1988, l'imposta sulle società ha come base imponibile il reddito annuo delle società illimitatamente assoggettate ad imposta. In base all'art. 22, n. 1, del KStG 1988, l'aliquota di tale imposta è del 34%.

13 L'art. 24, n. 4, del KStG 1988, nella sua versione vigente al tempo della controversia di cui alla causa principale (BGBl. n. 680/1994), stabilisce:

«Le società di capitali illimitatamente assoggettate ad imposta — ad eccezione delle società affiliate ai sensi dell'art. 9, n. 2 — devono versare un'imposta minima di ATS 3 750 ogni trimestre completo per il quale esiste l'assoggettamento illimitato. Questa imposta minima è imputabile, a concorrenza dell'importo che eccede il debito fiscale effettivo a titolo dell'imposta sulle società, come un anticipo — ai sensi dell'art. 45 dell'Einkommensteuergesetz 1988 — sul

debito fiscale effettivo a titolo dell'imposta sulle società, sorto nel corso del periodo di imposizione o dei sette periodi di imposizione seguenti, in quanto il debito fiscale effettivo a titolo dell'imposta sulle società eccede l'imposta minima che risulta dalla prima fase per questo periodo di imposizione».

14 Nel 1996 una legge di modifica (BGBl. n. 201/1996) ha portato l'importo dell'imposta minima dovuta ogni trimestre a ATS 12 500 e la limitazione di imputazione di quest'ultima ai sette periodi di imposizione seguenti è stata soppressa. Quest'ultimo provvedimento è stato esteso agli anni 1994-1996, in applicazione di una nuova legge di modifica (BGBl. n. 70/1997).

Causa principale e questione pregiudiziale

15 Dall'ordinanza di rinvio risulta che la Finanzlandesdirektion ha emesso un avviso di imposta nei confronti della Handelsgesellschaft chiedendo il pagamento dell'importo di ATS 15 000 a titolo dell'imposta minima sulle società di capitali per il 1996, mentre questa stessa società non aveva percepito alcun reddito durante tale anno.

16 L'attrice nella causa principale, nominata curatore del fallimento della Handelsgesellschaft con atto 19 marzo 1996, ha presentato un reclamo contro questo avviso di imposta dinanzi alla Finanzlandesdirektion. Poiché il suo reclamo è stato respinto, essa ha interposto appello dinanzi al Verfassungsgerichtshof, il quale ha rimesso la causa dinanzi al Verwaltungsgerichtshof. Dinanzi a tale giudice l'attrice nella causa principale ha fatto valere in particolare che l'obbligo di pagare l'imposta minima sulle società di capitali era incompatibile con l'art. 10 della direttiva 69/335.

17 Nutrendo dubbi sulla compatibilità dell'imposta minima sulle società di capitali con tale direttiva, il Verwaltungsgerichtshof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 10 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, si opponga alla riscossione, nel 1996, di un'imposta ai sensi dell'art. 24, n. 4, del Körperschaftsteuergesetz 1988 nella formulazione della legge federale pubblicata nel Bundesgesetzblatt n. 680/1994».

Sulla questione pregiudiziale

18 Con tale questione il giudice nazionale chiede in sostanza se l'art. 10 della direttiva 69/335 vada interpretato nel senso che si oppone alla riscossione, a carico delle società di capitali che, trovandosi in fallimento o in liquidazione, non dispongono di alcun reddito o il cui reddito annuo non oltrepassa un certo importo, di un'imposta minima, quale quella di cui trattasi nella causa principale, dovuta per ogni trimestre di assoggettamento illimitato di tali società all'imposta sulle società.

19 A tal riguardo occorre constatare, innanzi tutto, che le operazioni di cui all'art. 4 della direttiva 69/335, alle quali si riferisce l'art. 10, lett. a) e b), o sono caratterizzate dal trasferimento di capitali e di beni ad una società di capitali nello Stato membro che riscuote l'imposta, o si traducono in un aumento effettivo del

capitale o del patrimonio sociale delle società (sentenza 27 ottobre 1998, causa C-4/97, Nonwoven, Racc. pag. I-6469, punto 20).

20 Orbene, occorre constatare, come ha fatto l'avvocato generale al punto 14 delle sue conclusioni, che un'imposta minima sulle società, quale quella di cui trattasi nella causa principale, viene riscossa per ogni trimestre di assoggettamento illimitato di una società di capitali all'imposta sulle società. Essa non presuppone alcuna operazione implicante un movimento di capitali o di beni — né in forma di trasferimento né in forma di aumento — e non corrisponde quindi a nessuna delle operazioni imponibili enumerate nell'art. 4 della direttiva 69/335.

21 Occorre ricordare poi che, ai sensi dell'art. 10, lett. c), di tale direttiva, oltre all'imposta sui conferimenti, sono vietate le imposte sulle registrazioni o su qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività alla quale una società può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica. Questo 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 69/335 (v., in particolare, sentenze 21 settembre 2000, causa C-19/99, Modelo, Racc. pag. I-7213, punto 24, e 26 settembre 2000, causa C-134/99, IGI, punto 22, Racc. pag. I-7717).

22 A tal riguardo è importante rilevare, da un lato, che è pacifico che l'imposta minima sulle società di capitali non presenta alcun nesso formale con la registrazione delle società che sono ad essa assoggettate. Infatti, la registrazione di una società nel registro delle società non è subordinata al pagamento di tale

imposta e il mancato pagamento di quest'ultima non comporta la cancellazione della società da tale registro.

23 D'altra parte, l'imposta minima sulle società di capitali non è collegata all'adempimento di formalità preliminari all'esercizio di un'attività alle quali queste società possono essere sottoposte in ragione della loro forma giuridica.

24 Si deve rilevare infine che, come risulta dal titolo, la direttiva riguarda solo «le imposte indirette sulla raccolta di capitali» e che, in conformità alla giurisprudenza della Corte, l'armonizzazione prevista dalla direttiva 69/335 non riguarda le imposte dirette le quali, come imposta sui redditi delle società, rientrano nell'ambito delle competenze proprie degli Stati membri (sentenza 26 settembre 1996, causa C-287/94, Frederiksen, Racc. pag. I-4581, punti 17 e 21).

25 Poiché il giudice nazionale ha ritenuto che l'imposta minima sulle società di cui trattasi nella causa ad esso sottoposta potrebbe in taluni casi essere considerata un'imposta indiretta, occorre rilevare che dalla giurisprudenza della Corte risulta che la qualificazione di un'imposta, tassa, dazio o prelievo alla luce del diritto comunitario deve essere compiuta dalla Corte in base alle caratteristiche oggettive del tributo, indipendentemente dalla qualificazione che gli viene attribuita nel diritto nazionale (v., in particolare, sentenza Nonwoven, sopra menzionata, punto 19).

26 A tal riguardo occorre constatare, come ha fatto l'avvocato generale al punto 16 delle sue conclusioni, che l'imposta minima sulle società di capitali deriva direttamente dall'assoggettamento illimitato di una società di capitali all'imposta sulle società. Risulta inoltre dalle modalità di tale imposta che si tratta di un

anticipo sull'importo del debito fiscale effettivo a titolo dell'imposta sulle società in un dato periodo dell'imposizione. In sostanza non si tratta quindi, come ha rilevato l'avvocato generale al punto 17 delle sue conclusioni, di un'imposta indipendente dal reddito come l'ha ritenuta il giudice nazionale.

27 Da tutte le considerazioni che precedono risulta che un'imposta minima sulle società di capitali, quale quella di cui trattasi nella causa principale, non presenta le stesse caratteristiche delle imposte vietate in forza dell'art. 10 della direttiva 69/335.

28 Pertanto, occorre risolvere la questione posta dichiarando che l'art. 10 della direttiva 69/335 deve essere interpretato nel senso che non si oppone alla riscossione, a carico delle società di capitali che, trovandosi in stato di fallimento o di liquidazione, non dispongono di alcun reddito o il cui reddito annuo non supera un certo importo, di un'imposta minima, quale quella di cui trattasi nella causa principale, dovuta per ogni trimestre di assoggettamento illimitato di tali società all'imposta sulle società.

Sulle spese

29 Le spese sostenute dai governi austriaco e portoghese, nonché dalla Commissione, che hanno 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 (Seconda Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Verwaltungsgerichtshof con ordinanza 17 marzo 1999, dichiara:

L'art. 10 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 interpretato nel senso che non si oppone alla riscossione, a carico delle società di capitali che, trovandosi in stato di fallimento o di liquidazione, non dispongono di alcun reddito o il cui reddito annuo non supera un certo importo, di un'imposta minima, quale quella di cui trattasi nella causa principale, dovuta per ogni trimestre di assoggettamento illimitato di tali società all'imposta sulle società.

Skouris Schintgen Colneric

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 18 gennaio 2001.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Seconda Sezione

V. Skouris