SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
27 ottobre 1998 *

Nel procedimento C-4/97,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze nella causa dinanzi ad essa pendente tra

Manifattura italiana Nonwoven SpA

e

Direzione regionale delle entrate per la Toscana,

domanda vertente sull'interpretazione 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),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori P. J. G. Kapteyn, presidente di sezione, G. F. Mancini, J. L. Murray, H. Ragnemalm (relatore) e K. M. Ioannou, giudici,

* Lingua processuale: l'italiano.

avvocato generale: N. Fennelly
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Manifattura italiana Nonwoven SpA, dai dottori commercialisti Aldo Bompani, Sergio Calamandrei, Gino Manfriani e Luca Noferi e dagli avv. ti Giorgio Bompani e Giuliano Danna, del foro di Firenze;

— per il governo italiano, dal professor Umberto Leanza, capo del servizio del contenzioso diplomatico del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dal signor Gianni de Bellis, avvocato dello Stato;

— per il governo ellenico, dal signor Georgios Kanellopoulos, consigliere giuridico aggiunto presso l'Avvocatura dello Stato, e dalla signora Anna Rokofyllou, consigliere del ministro aggiunto degli Affari esteri, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Enrico Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità d'agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Manifattura italiana Nonwoven SpA, dei governi italiano ed ellenico e della Commissione all'udienza del 7 maggio 1998,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 giugno 1998,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 18 ottobre 1996, pervenuta in cancelleria il 9 gennaio 1997, la Commissione tributaria provinciale di Firenze ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione 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»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Manifattura italiana Nonwoven SpA (in prosieguo: la «Nonwoven») e la Direzione regionale delle entrate per la Toscana (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») riguardo alla domanda della Nonwoven diretta al rimborso di una somma versata a titolo di imposta sul patrimonio netto delle imprese.

3 La direttiva mira, in particolare, ad armonizzare gli elementi che contribuiscono alla fissazione e alla riscossione dell'imposta gravante sui conferimenti di capitali nelle società nell'ambito della Comunità, nel contesto dell'eliminazione degli ostacoli fiscali che si frappongono alla libera circolazione dei capitali (v., in particolare, sentenza 5 marzo 1998, causa C-347/96, Solred, Racc. pag. I-937, punto 3).

4 L'art. 4, n. 1, della direttiva dispone:

«Sono sottoposte 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 (...)».

5 L'art. 4, n. 1, lett. e)-h), della direttiva stabilisce che il trasferimento da un paese terzo o da un altro Stato membro della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una società di capitali è anch'esso soggetto all'imposta sui conferimenti.

6 L'art. 4, n. 2, della direttiva elenca le diverse operazioni che possono essere assoggettate all'imposta sui conferimenti:

«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 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;

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».

7 L'art. 7, n. 2, della direttiva dispone che gli Stati membri possono esentare dall'imposta sui conferimenti o assoggettare ad un'unica aliquota non superiore all'1% talune operazioni previste dalla direttiva.

8 La direttiva prescrive anche, ai sensi dell'ultimo 'considerando', la soppressione di altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti e dell'imposta di bollo sui titoli e il cui mantenimento rischia di rimettere in questione le misure previste dalla medesima direttiva. Tali tributi, di cui è vietata la riscossione, sono in particolare elencati nell'art. 10 della direttiva, ai sensi del 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, nessuna 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'imposta sul patrimonio netto delle imprese è stata introdotta nel sistema tributario italiano con il decreto legge 30 settembre 1992, n. 394 (GURI n. 230 del 30 settembre 1992). I soggetti passivi dell'imposta sono, in particolare, le società di capitali, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, gli enti pubblici e privati diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo e/o principale l'esercizio di attività commerciali, nonché le persone fisiche che svolgono attività produttive di reddito d'impresa.

10 La base imponibile dell'imposta è costituita dal patrimonio netto della società risultante dal bilancio di fine esercizio, detratti gli utili dell'esercizio considerato, e comprendente in particolare i seguenti elementi:

— il capitale sociale sottoscritto, ancorché non versato, nonché i versamenti a fondo perduto o in conto capitale eseguiti dai soci;

— le riserve variamente denominate e costituite: riserva legale o statutaria, riserve da sovrapprezzo delle azioni o per azioni proprie in portafoglio, riserve vincolate al reinvestimento e altre riserve o fondi;

— i fondi destinati alla copertura di oneri generici ed a futuri investimenti;

— gli utili di precedenti esercizi riportati a nuovo;

— le perdite afferenti all'esercizio considerato e le eventuali perdite di esercizi precedenti riportate a nuovo.

11 Dal patrimonio imponibile sono detratte le partecipazioni azionarie, possedute alla fine dell'esercizio da almeno tre mesi, in società assoggettate all'imposta medesima.

12 L'aliquota dell'imposta è pari allo 0,75% del patrimonio netto risultante alla chiusura del periodo d'imposta.

13 La procedura di recupero e il contenzioso sono disciplinati dalle norme in materia di imposta sui redditi.

14 Il 30 novembre 1994 la Nonwoven, non avendo ottenuto risposta da parte dell'amministrazione tributaria alla domanda di rimborso della somma di 93 063 000 LIT che aveva dovuto versare come imposta sul patrimonio netto delle imprese per i periodi d'imposta 1992 e 1993, ha presentato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Firenze un ricorso avverso il silenzio-rifiuto opposto alla detta domanda.

15 A sostegno del ricorso la Nonwoven ha fatto valere che l'imposta sul patrimonio netto delle imprese è illegittima in quanto grava sul capitale sociale che è già stato assoggettato all'imposta di registro allorché è stato conferito alla società. Pertanto essa disconoscerebbe il divieto, sancito dalla direttiva, di assoggettare la raccolta di capitali a qualsiasi altro tributo diverso dall'imposta sui conferimenti.

16 L'amministrazione tributaria ha contestato tale argomentazione, deducendo, da un lato, che l'imposta sul patrimonio netto delle imprese è un'imposta diretta, per cui sarebbe erroneo sostenere che possa considerarsi, sia sotto il profilo giuridico che sotto quello economico, come imposta indiretta, e, dall'altro, che, per la sua natura, essa esula dalla sfera d'applicazione della direttiva.

17 In considerazione degli argomenti dinanzi ad esso prospettati, il giudice nazionale ha ritenuto che la soluzione della controversia dipenda essenzialmente dell'applicabilità della direttiva in ordine alla decisione sulla domanda di rimborso ad esso sottoposta, nonostante che l'imposta sul patrimonio netto delle imprese sia unanimemente qualificata come imposta diretta. La Commissione tributaria provinciale di Firenze ha quindi deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione:

«Se sia compatibile con l'ordinamento comunitario, e segnatamente con la direttiva 69/335/CEE, la previsione legislativa di un'imposta sul patrimonio netto delle società di capitali che abbia effetti economicamente equivalenti a quelli di un'imposta indiretta sui conferimenti».

18 Il giudice a quo chiede quindi, in sostanza, se la direttiva osti alla riscossione, a carico delle società di capitali, di un'imposta come l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

19 In via preliminare, poiché il giudice a quo ha accertato che l'imposta sul patrimonio netto delle imprese è unanimemente qualificata come imposta diretta, si deve rilevare che risulta da una giurisprudenza costante che la qualificazione di un'imposta, tassa, dazio o prelievo alla luce del diritto comunitario dev'essere compiuta dalla Corte in base alle caratteristiche oggettive del tributo, indipendentemente dalla qualificazione che gli viene attribuita nel diritto nazionale (v. sentenza 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94, Bautiaa e Société française maritime, Racc. pag. I-505, punto 39, e giurisprudenza citata).

20 In primo luogo, per quanto riguarda le caratteristiche oggettive dell'imposta di cui trattasi nella causa a qua, occorre osservare, come ha fatto l'avvocato generale nel paragrafo 14 delle sue conclusioni, che le varie operazioni che, ai sensi dell'art. 4, n. 1, della direttiva, devono essere assoggettate all'imposta sui conferimenti sono tutte caratterizzate dal trasferimento di capitali o di beni ad una società di capitali nello Stato membro che riscuote l'imposta. Del pari, le categorie di operazioni che,

ai sensi dell'art. 4, n. 2, possono essere assoggettate a tale tributo si risolvono tutte in un effettivo aumento del capitale o del patrimonio sociale.

21 Per contro, l'imposta sul patrimonio, come quella in esame nella causa a qua, è riscossa annualmente, al momento della chiusura dell'esercizio, sul patrimonio sociale netto delle imprese risultante dal bilancio. Essa non presuppone alcuna operazione implicante un movimento di capitali o di beni e non corrisponde quindi a nessuna delle operazioni imponibili enumerate nell'art. 4 della direttiva, al quale fa riferimento l'art. 10, lett. a) e b).

22 In secondo luogo, anche se la base dell'imposta di cui alla causa a qua tiene conto dell'ammontare del capitale sottoscritto, che deve o può essere assoggettato all'imposta sui conferimenti, tale capitale rappresenta solo un componente del patrimonio netto delle imprese. Infatti la base imponibile è costituita dalla somma di svariate voci contabili, tra le quali le riserve o i fondi nonché gli utili degli esercizi precedenti portati a nuovo e le perdite, tanto quelle dell'esercizio attuale che quelle degli esercizi anteriori.

23 Pertanto un'imposta siffatta, diversamente dall'imposta sui conferimenti che colpisce operazioni per la raccolta di capitali, è riscossa sul patrimonio netto delle società di capitali, come definito dalla normativa nazionale. Di conseguenza, e contrariamente a quanto sostenuto dalla Nonwoven, l'imposta di cui trattasi nella causa a qua non si risolve in un aumento dell'aliquota dell'imposta sui conferimenti o in un'ulteriore riscossione di tale imposta.

24 Ne risulta che un'imposta come quella di cui trattasi nella causa a qua non costituisce un'imposta sui conferimenti né un'imposta avente le stesse caratteristiche di questa.

25 Pertanto, la questione sollevata dev'essere risolta nel senso che la direttiva non osta alla riscossione, a carico delle società di capitali, di un'imposta come l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

Sulle spese

26 Le spese sostenute dai governi italiano ed ellenico nonché 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 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 dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze con ordinanza 18 ottobre 1996, dichiara:

La 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, non osta alla riscossione, a carico delle società di capitali, di un'imposta come l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

Kapteyn Mancini Murray

Ragnemalm Ioannou

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 27 ottobre 1998.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

P. J. G. Kapteyn