

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MARCO DARMON

presentate il 13 novembre 1990*

*Signor Presidente,
Signori Giudici,*

1. La questione pregiudiziale sottopostavi dallo Hoge Raad der Nederlanden vi invita nuovamente ad interpretare il disposto di cui all'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE¹ (in prosieguo: la « direttiva »), concernente la base imponibile dell'imposta indiretta sulla raccolta di capitali.

2. I fatti possono riassumersi come segue. La società holding Deltavisie BV (in prosieguo: la « Deltavisie ») possedeva dal 1972 tutte le quote sociali della società Deltakabel BV (in prosieguo: la « Deltakabel »). Fino al 1980 la Deltavisie si accollava le perdite registrate dalla Deltakabel mediante un conto corrente fra le due società. Il 1° gennaio 1981 la Deltavisie doveva però cedere le sue quote della società Deltakabel ad un'altra società dello stesso gruppo, la BV Beleggingsmaatschappij Mastbos. Per quest'operazione essa rinunciava, nella misura di 17 276 636 HFL, ad una parte del suo credito nei confronti della Deltakabel. Il valore del patrimonio di quest'ultima veniva valutato ad 1 HFL, prezzo al quale le quote sociali venivano vendute alla BV Beleggingsmaatschappij Mastbos. Con avviso 4 aprile

1984 il fisco olandese applicava l'imposta sui conferimenti alla remissione di credito. Dinanzi al Gerechtshof dell'Aia la Deltakabel sosteneva che non si trattava di un vero credito, ma di una voce contabile che indicava gli importi già versati per la liquidazione dei debiti. Detto organo giurisdizionario respingeva questa tesi considerando, tenuto conto della natura giuridicamente distinta delle due società, che sussisteva senz'altro un credito della Deltavisie nei confronti della Deltakabel. Lo Hoge Raad, adito in cassazione, considerava che tale valutazione dei fatti era sufficientemente motivata ed essa non poteva quindi essere contestata. Tale questione esula pertanto dai problemi di cui si discute.

3. Tuttavia, su invito del suo procuratore generale, detto supremo organo giudiziario vi ha investito dell'interpretazione dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva, allo scopo di stabilire, in sostanza, se la remissione di debito da parte di un socio consenta la riscossione di un'imposta sui conferimenti, in quanto in base a detta disposizione la remissione deve poter aumentare il valore delle quote sociali.

4. Ricordo, infatti, che ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva, gli Stati membri possono 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

* Lingua originale: il francese.

¹ — Direttiva concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25).

dei diritti sociali ovvero che possono aumentare il valore delle quote sociali ».

5. Ricordo che, secondo la vostra costante giurisprudenza,

« 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 »².

6. Tuttavia il procuratore generale presso lo Hoge Raad nelle sue conclusioni fa menzione di alcune esitazioni della dottrina olandese. Ad esempio, il sig. Van Kalmthout ritiene che un versamento a fondo perduto non sia obbligatoriamente sottoposto all'imposta sui conferimenti, in particolare se esso mira a liquidare un patrimonio sociale negativo, in quanto non vi è un aumento del valore delle quote³. Il sig. Aardema ritiene invece che un patrimonio negativo che diviene meno negativo aumenti, in qualche modo, quanto al valore⁴. Infine, secondo il sig. Tijnagel, l'imposta sui conferimenti è dovuta solo qualora, a causa della remissione di debito, il valore delle quote sociali della filiale aumenti fino a divenire superiore all'importo nominale delle quote sociali⁵.

2 — Sentenza 15 luglio 1982, Felicitas, punto 16 della motivazione (causa 270/81, Racc. pag. 2771); v. anche sentenza 2 febbraio 1988, Dansk Sparinvest, punti 13 e 14 della motivazione (causa 36/86, Racc. pag. 409).

3 — *Fiscale aspecten van ondernemingen*, « Opstellen aangeboden aan Prof. D. A. M. Meeles » (1985), pag. 83, citato dal procuratore generale presso lo Hoge Raad der Nederlanden, pag. 11 della traduzione francese.

4 — WFR 1986/5734, pag. 830.

5 — WFR 1988/5735, pag. 875.

7. Conformemente alla vostra giurisprudenza, ci si deve basare sull'esistenza o meno di un « rafforzamento del potenziale economico » dell'impresa di cui trattasi. A mio avviso, ogni remissione di debito può necessariamente rafforzare detto potenziale, anche se il patrimonio sociale è ampiamente negativo e rimane tale nonostante la rinuncia del socio al suo credito, in quanto la capacità dell'impresa a tornare economicamente valida è ormai maggiore. In altri termini, la riduzione di un disavanzo per effetto di una remissione di debito, rendendo più agevole, ad esempio, la ripresa dell'attività dell'impresa ad opera di un terzo, può senz'altro aumentare il valore delle quote sociali.

8. Questa tesi è condivisa dalla Commissione e dal governo olandese che hanno presentato osservazioni.

9. Nella vostra recente sentenza Siegen, avete del resto rilevato che

« se una società ha registrato un passivo e se uno dei soci accetta di accollarsi detto passivo, costui fornisce una prestazione che aumenta il patrimonio sociale della società. Infatti, egli ripristina il patrimonio sociale alla consistenza avuta prima che si registrasse il passivo »⁶.

Lo stesso ragionamento sembra valido in caso di liquidazione solo parziale del passivo.

6 — Sentenza 28 marzo 1990, punto 13 della motivazione (causa C-38/88, Racc. pag. I-1447).

10. Concludo quindi suggerendovi di dichiarare:

« La liquidazione parziale del passivo di una società di capitali mediante la rinuncia di uno dei suoi soci ad un credito nei suoi confronti può essere sottoposta all'imposta sui conferimenti in forza 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 ».