

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

17 ottobre 2002 \*

Nel procedimento C-339/99,

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

**Energie Steiermark Holding AG**

e

**Finanzlandesdirektion für Steiermark,**

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 4, n. 1, lett. c), e 5, n. 1, lett. a), 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 dall'Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica

\* Lingua processuale: il tedesco.

di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 1994, C 241, pag. 21, e GU 1995, L 1, pag. 1),

LA CORTE (Sesta Sezione),

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

avvocato generale: A. Tizzano

cancelliere: sig.ra D. Louterman-Hubeau, capodivisione

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Energie Steiermark Holding AG, dal sig. P. Csoklich, Rechtsanwalt;
- per il governo austriaco, dalla sig.ra C. Stix-Hackl, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Energie Steiermark Holding AG, rappresentata dall'avv. P. Csoklich, della Finanzlandesdirektion für Steiermark, rappresentata dalla sig.ra H. Bavenek-Weber, in qualità di agente, del governo austriaco, rappresentato dal sig. H. Dossi, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal sig. K. Gross, all'udienza del 26 settembre 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 febbraio 2002,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

- 1 Con ordinanza 1° settembre 1999, pervenuta in cancelleria il 13 settembre successivo, il Verwaltungsgerichtshof ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, quattro questioni pregiudiziali relative all'interpretazione degli artt. 4, n. 1, lett. c), e 5, n. 1, lett. a), 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 dall'Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 1994, C 241, pag. 21, e GU 1995, L 1, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva 69/335»).
- 2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra l'Energie Steiermark Holding AG (in prosieguo: l'«ESTAG») e la Finanzlandesdirektion für Steiermark (amministrazione delle finanze del Land della Stiria; in prosieguo: la «Finanzlandesdirektion») in merito alla riscossione dell'imposta sui conferimenti in occasione dell'aumento del capitale sociale di una società di capitali finanziata

con l'emissione di nuove azioni e del versamento, da parte della società madre del nuovo socio della detta società, di vari contributi finanziari.

## Quadro normativo

### *La normativa comunitaria*

- 3 Come risulta dal primo 'considerando', la direttiva 69/335 tende a promuovere la libera circolazione dei capitali, considerata come una delle condizioni essenziali per la creazione di un'unione economica avente caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno.
- 4 Secondo il sesto 'considerando' della direttiva 69/335, il perseguimento di una siffatta finalità presuppone, per quanto riguarda l'imposizione sulla raccolta di capitali, la soppressione delle imposte indirette fino ad allora in vigore negli Stati membri e l'applicazione, al loro posto, di un'imposta percepita 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 sottoposte all'imposta sui conferimenti le operazioni seguenti:

(...)

- 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, quali il diritto di voto, la partecipazione agli utili o all'attivo risultante dalla liquidazione;

(...)».

6 L'art. 4, n. 2, della direttiva 69/335 prevede:

«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%:

- 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. 5 della direttiva 69/335 è così formulato:

«1. L'imposta è liquidata:

- a) nel caso della costituzione di una società di capitali, dell'aumento del suo capitale sociale o dell'aumento del patrimonio sociale di cui all'articolo 4, paragrafo 1, lettere a), c) e d); sul valore reale dei beni di qualsiasi natura conferiti o da conferire dai soci, previa deduzione delle obbligazioni assunte e degli oneri sopportati dalla società a causa di ciascun conferimento; gli Stati membri hanno la facoltà di riscuotere l'imposta soltanto man mano che i conferimenti sono effettuati.

(...)

- d) nel caso dell'aumento del patrimonio sociale, di cui all'articolo 4, paragrafo 2, lettera b); sul valore reale delle prestazioni effettuate, previa deduzione delle obbligazioni assunte e degli oneri sopportati dalla società a causa di tali prestazioni;

(...)

2. Nei casi contemplati dal paragrafo 1, lettere a) e b), per la determinazione della base imponibile gli Stati membri possono prendere in considerazione il valore reale delle quote sociali attribuite od appartenenti a ciascun socio, ad eccezione dei casi in cui i conferimenti siano fatti esclusivamente in numerario. La base imponibile non può in nessun caso essere inferiore all'importo nominale delle quote sociali attribuite od appartenenti a ciascun socio.

(...».

### *La normativa nazionale*

- 8 Conformemente all'art. 2, n. 1, punto 1, del Kapitalverkehrsteuergesetz (legge relativa all'imposta sui movimenti di capitali) del 16 ottobre 1934 (DRGBl. 1934/1058, nella versione modificata quale pubblicata nel BGBl. 1995/21; in prosieguo: il «KVG»), l'imposta sui conferimenti «colpisce l'acquisto di diritti sociali in una società di capitali nazionale da parte del primo acquirente».

- 9 In virtù dell'art. 7, n. 1, lett. a), del KVG, la base imponibile presa in considerazione in occasione di una siffatta acquisizione è costituita dal valore della controprestazione versata, comprensiva anche delle spese per la costituzione della società o per aumenti del suo capitale sociale di cui i soci si siano assunti i relativi oneri, ad eccezione dell'imposta sui conferimenti dovuta per l'acquisizione di diritti sociali.

### La controversia di cui alla causa principale e le questioni pregiudiziali

- 10 L'ESTAG è una società per azioni il cui capitale sociale integralmente liberato ammontava, prima dell'operazione controversa nella causa principale, a ATS 500 000 000 e il cui azionista unico era il Land Steiermark (Land della Stiria; in prosieguo: il «Land»). L'ESTAG detiene il 98,8% delle azioni della Steirische Wasserkraft- und Elektrizitäts-Aktiengesellschaft, il 99,994% delle azioni della Steirische Ferngas-Aktiengesellschaft e il 99,996% delle azioni della Steirische Fernwärme GmbH. L'ESTAG e le sue tre società controllate costituiscono il «Gruppo ESTAG».
- 11 Il 22 e 27 gennaio 1998 il Land e l'Électricité de France International SA (in prosieguo: l'«EDFI»), società controllata della società Électricité de France (in prosieguo: l'«EDF»), concludevano un contratto di partecipazione aziendale («Unternehmensbeteiligungsvertrag»), il cui scopo era quello di consentire una partecipazione dell'EDFI nell'ESTAG mediante un aumento del capitale sociale di quest'ultima tramite l'emissione di nuove azioni.
- 12 Come risulta dall'ordinanza di rinvio, il Land si impegnava a procedere ad un aumento del capitale sociale dell'ESTAG fino a concorrenza del valore nominale di ATS 166 668 000, tramite l'emissione di 166 668 azioni al portatore del valore nominale di ATS 1 000, cioè un prezzo di emissione di ATS 1 000 ciascuna. Inoltre, il Land doveva rinunciare al suo diritto di opzione e autorizzare solo la società EDFI a sottoscrivere le azioni di nuova emissione.



- 13 L'EDFI, da parte sua, si impegnavano anzitutto a sottoscrivere tutte le nuove azioni e a procedere al versamento dell'importo di ATS 166 668 000 su un conto detenuto dall'ESTAG denominato «aumento di capitale 1998». Tramite questo aumento di capitale l'EDFI doveva detenere una partecipazione pari al 25% più una delle azioni che costituivano il nuovo capitale sociale dell'ESTAG.
- 14 L'EDFI doveva poi versare contemporaneamente all'importo nominale delle nuove azioni una somma di ATS 5 083 332 000 come «contributo di socio» non rimborsabile. Questo importo doveva essere versato sul conto di un terzo mandatario che aveva l'obbligo di girare questa somma, maggiorata degli interessi, a titolo di contributo finanziario a favore dell'ESTAG e/o a favore delle sue tre società controllate sopramenzionate. Era previsto che, se il mandatario non riceveva alcuna istruzione comune dalle due parti del contratto entro le due settimane successive all'emissione delle nuove azioni, esso doveva procedere a versare la somma maggiorata degli interessi a favore dell'ESTAG. L'EDFI poteva far versare questo contributo in tutto o in parte dall'EDF.
- 15 Infine, l'EDFI si era impegnata a versare un importo di ATS 350 000 000 su un altro conto dello stesso mandatario, intitolato conto «garanzia». Questo conto doveva essere mantenuto per una durata massima di due anni durante i quali l'EDFI aveva diritto, a talune condizioni, al rimborso di ogni importo figurante sul detto conto. Alla scadenza di un termine determinato, l'importo totale o il saldo del conto «garanzia» doveva essere versato all'ESTAG o alle sue società controllate in quanto «contributo di socio» non rimborsabile.
- 16 L'aumento del capitale sociale veniva deciso il 16 aprile 1998, nel corso di un'assemblea generale straordinaria dell'ESTAG. Il rappresentante del Land in tale assemblea disponeva di una procura che gli consentiva di approvare la relazione del consiglio di amministrazione dell'ESTAG avente ad oggetto un conferimento di capitale da parte dell'EDFI per un importo di ATS 5 600 000 000.

- 17 Come risulta dagli atti della causa principale, l'EDFI e l'EDF versavano rispettivamente gli importi di ATS 166 668 000 e ATS 5 433 332 000 ai destinatari previsti dal contratto di partecipazione aziendale.
- 18 Con decisione 11 maggio 1998, il Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (amministrazione finanziaria delle tasse e delle imposte di registro) di Graz (Austria) determinava l'imposta sui conferimenti dovuti dall'ESTAG, assumendo come base imponibile l'importo di ATS 5 600 000 000.
- 19 L'ESTAG presentava opposizione avverso tale decisione dinanzi alla Finanzlandesdirektion deducendo che è soggetto all'imposta sui conferimenti solo l'importo versato dall'EDFI e che le somme versate dall'EDF costituiscono «contributi della società nonna» («Großmutterzuschüsse») che non sono soggetti all'imposta sui conferimenti.
- 20 La Finanzlandesdirektion respingeva tale opposizione con la motivazione che l'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 prevede che la base imponibile è costituita dal valore effettivo dei beni di qualsiasi natura conferiti o da conferire dai soci.
- 21 L'ESTAG impugnava tale decisione dinanzi al Verwaltungsgerichtshof. A sostegno del suo ricorso sosteneva tra l'altro che, conformemente alla direttiva 69/335, i conferimenti che non hanno aumentato il capitale sociale di una società nonché quelli per i quali non è stato concesso alcun diritto sociale o analogo diritto non possono essere assoggettati all'imposta sui conferimenti così come non possono esserlo i contributi che non sono stati versati da un socio della società di capitali che ne beneficia. Ha altresì sostenuto che una siffatta interpretazione è

tanto più giustificata in quanto di tali contributi beneficiano non già la società che aumenta il suo capitale ma le sue società controllate, l'importo dell'imposta sui conferimenti dovuta deve essere dedotto dalla base imponibile e i conferimenti non ancora effettuati non devono essere inclusi nella base imponibile.

- 22 Nell'ordinanza di rinvio il Verwaltungsgerichtshof rileva che conferimenti effettuati o da effettuare da parte di un nuovo azionista per acquisire quote rappresentative del capitale sociale di una società, quand'anche indirettamente, cioè con l'intermediazione della società madre, o anche a favore delle società controllate della società della quale egli diventa azionista, costituiscono la controprestazione da prendere in considerazione all'atto del calcolo dell'imposta sui conferimenti, dal momento che il pagamento di tali conferimenti, come nella causa principale, è una conditio sine qua non per l'ingresso di tale azionista nella società.
- 23 Il giudice a quo considera inoltre che la nozione di «conferimento di beni di qualsiasi natura», che figura agli artt. 4, n. 1, lett. c) e d), e 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335, consente di distinguere non solo i conferimenti in denaro dai conferimenti in natura, ma anche i conferimenti diretti da quelli indiretti. A suo avviso, siccome esiste un nesso di causalità tra il contributo e l'aumento del capitale sociale di una società di capitali, il detto contributo è soggetto all'imposta sui conferimenti, ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335.
- 24 Tuttavia, il Verwaltungsgerichtshof rileva ugualmente che, tenuto conto della giurisprudenza della Corte, più esattamente della sentenza 27 ottobre 1998, causa C-4/97, Nonwoven (Racc. pag. I-6469), non è da escludersi un'interpretazione letterale degli artt. 4, n. 1, lett. c) e d), e 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335.

25 Alla luce di quanto sopra considerato, il Verwaltungsgerichtshof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se le prestazioni che, nell'ambito di un aumento di capitale (con esclusione del diritto di opzione degli attuali soci), il nuovo socio autorizzato a rilevare le nuove quote effettua non direttamente, bensì tramite la società madre rappresentino "conferimento di beni di qualsiasi natura" ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335.
  
- 2) Se le prestazioni che, nell'ambito di un aumento di capitale (con esclusione del diritto di opzione degli attuali soci), il nuovo socio autorizzato a rilevare le nuove quote effettua non in favore della società che aumenta il proprio capitale, bensì in favore di società controllate da quest'ultima rappresentino "conferimento di beni di qualsiasi natura" ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335.
  
- 3) Se le prestazioni non ancora effettuate rappresentino "conferimento di beni di qualsiasi natura" ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335.
  
- 4) Se l'imposta sui conferimenti che la società deve versare configuri un "onere" o una "obbligazione" deducibile dalla base imponibile in forza dell'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335».

## Sulle questioni pregiudiziali

- 26 In limine, si deve constatare, da un lato, che i contributi considerati dal giudice a quo nelle sue questioni sono contributi versati dalla società madre dell'acquirente delle azioni emesse, dato che questi ha versato soltanto le somme corrispondenti all'importo nominale delle azioni acquisite. Si deve ricordare, dall'altro lato, che il detto giudice ha constatato che, nella causa principale, i contributi di cui trattasi sono stati effettuati per finanziare l'acquisizione di azioni di nuova emissione e costituivano una condicio sine qua non per l'ammissione del nuovo azionista nel capitale della società emittente.

### *Sulla prima questione*

- 27 Con la prima questione il giudice a quo vuole in sostanza sapere se l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335 debba essere interpretato nel senso che nella nozione di «conferimento di beni di qualsiasi natura» ivi figurante rientrino i contributi finanziari che una società madre effettua a beneficio di una società di capitali che procede ad un aumento del proprio capitale sociale mediante l'emissione di nuove azioni per consentirne l'acquisizione da parte di una società controllata della detta società madre.
- 28 Al fine di risolvere la questione così riformulata, si deve in primo luogo stabilire se contributi finanziari effettuati in occasione di un aumento del capitale sociale di una società di capitali, il cui importo supera però il valore nominale del detto aumento pur costituendone una condizione previa, siano tali da rientrare nel campo di applicazione dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335.

- 29 Si deve a questo proposito ricordare che, conformemente all'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335, l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante il conferimento di beni di qualsiasi natura è soggetto all'imposta sui conferimenti.
- 30 Quando, in occasione di un aumento di capitale, il versamento di un prezzo di acquisizione di una partecipazione al capitale superiore al valore nominale di tale partecipazione è una condizione indispensabile per tale acquisizione, come ammesso dall'ESTAG con riferimento alla situazione di cui alla causa principale, i vari contributi versati per raggiungere il detto prezzo devono considerarsi come costitutivi del conferimento che dà diritto alla partecipazione e, pertanto, rientranti, nel campo di applicazione dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335.
- 31 L'interpretazione sopra esposta trova sostegno nell'art. 5, n. 1, lett. a), di questa stessa direttiva, che prevede che la base imponibile per la liquidazione dell'imposta sui conferimenti è costituita dal valore reale dei conferimenti effettuati per finanziare l'operazione di cui trattasi.
- 32 Orbene, in una operazione come quella oggetto della causa principale il valore reale dei conferimenti effettuati nell'ambito dell'aumento del capitale sociale di una società di capitali corrisponde al valore nominale delle azioni emesse maggiorato del valore dei contributi finanziari supplementari percepiti.
- 33 Ne consegue che contributi finanziari come quelli considerati nella causa principale rientrano nel campo di applicazione dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335, anche quando il loro importo eccede il valore nominale dell'aumento di capitale cui si è proceduto.

- 34 Si deve in secondo luogo esaminare se siffatti contributi rientrino nella detta disposizione anche quando non sono stati effettuati dal nuovo socio stesso, bensì dalla sua società madre.
- 35 A questo proposito l'ESTAG sostiene che, considerata la formulazione dell'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335, unicamente i conferimenti effettuati da soci diretti della società di capitali che ne beneficia sono soggetti all'imposta sui conferimenti. Contributi che, come quelli oggetto nella causa principale, non integrano tale criterio, non rientrerebbero nel campo di applicazione dell'art. 4, n. 1, lett. c), della detta direttiva.
- 36 Tale interpretazione non può essere accolta.
- 37 Infatti, come risulta dal punto 11 della sentenza 13 ottobre 1992, causa C-49/91, Weber Haus (Racc. pag. I-5207), per stabilire se un'operazione rientri o no nel campo di applicazione dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335 si deve adottare un approccio economico e non un approccio formale, basato unicamente sull'origine dei conferimenti.
- 38 Analogamente, quando si tratta di stabilire se dei conferimenti rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335, si deve accertare a chi il loro versamento debba imputarsi e non limitarsi a identificare la loro origine formale.
- 39 Orbene, in una situazione come quella di cui alla causa principale, caratterizzata, da un lato, dal fatto che la società che si è contrattualmente impegnata a versare taluni contributi finanziari al fine di acquisire una partecipazione in un'altra

società è la società controllata della società che ha per ultimo proceduto al pagamento di tali contributi e, dall'altro, dalla circostanza che tale pagamento ha avuto carattere liberatorio per tale società controllata, il pagamento di cui trattasi deve considerarsi come effettuato dalla società controllata in qualità di socio della società che procede all'aumento del proprio capitale sociale.

- 40 Si deve inoltre rilevare, come sottolineato dall'avvocato generale nel paragrafo 32 della sue conclusioni, che l'interpretazione della direttiva 69/335 auspicata dall'ESTAG avrebbe la conseguenza di compromettere il suo effetto utile, in quanto una società appartenente ad un gruppo potrebbe procedere ad un'operazione rientrante, in linea di principio, nel campo di applicazione di tale direttiva senza che tale operazione sia assoggettata all'imposta sui conferimenti.
- 41 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, la prima questione va risolta dichiarando che l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335 deve essere interpretato nel senso che nella nozione di «conferimento di beni di qualsiasi natura» ivi figurante rientrano i contributi finanziari che una società madre effettua a beneficio di una società di capitali che procede ad un aumento del proprio capitale sociale mediante l'emissione di nuove azioni al fine di consentirne l'acquisizione da parte di una società controllata della detta società madre.

### *Sulla seconda questione*

- 42 Con la seconda questione il giudice a quo vuol sapere in sostanza se l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335 debba essere interpretato nel senso che nella nozione di «conferimenti di beni di qualsiasi natura» ivi figurante rientrino contributi finanziari supplementari versati a società controllate della società di capitali che procede all'aumento del proprio capitale sociale mediante emissione di nuove azioni.



- 43 L'ESTAG sostiene che, nella misura in cui i contributi di cui le sue società controllate hanno beneficiato non sono stati remunerati da quote rappresentative del loro capitale, non esisterebbe alcuna base giuridica che consente di assoggettare siffatti contributi all'imposta sui conferimenti. Il governo austriaco e la Commissione sostengono invece che, dal momento che l'ESTAG è, nella sua qualità di azionista quasi unico delle sue società controllate, la beneficiaria indiretta dei detti contributi, questi rientrano nel campo di applicazione della direttiva 69/335.
- 44 Quest'ultima interpretazione è sostenuta a giusto titolo. Infatti, al fine di stabilire se un'operazione rientri nel campo di applicazione della direttiva 69/335, si deve non solo verificare che tale operazione figuri tra quelle elencate all'art. 4 della detta direttiva, ma anche tener conto del contesto nel quale viene effettuata, come emerge dai punti 37 e 38 della presente sentenza.
- 45 Deve pertanto considerarsi rientrare nella nozione di «conferimento di beni di qualsiasi natura», ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335, qualsiasi contributo che un nuovo socio della società di capitali che aumenta il proprio capitale sociale mediante emissione di nuove azioni ha versato ad una società da essa controllata qualora risulti chiaramente dalle circostanze della specie che, da un punto di vista economico, la vera beneficiaria di tali contributi è la detta società.
- 46 Orbene, in una situazione come quella di cui alla causa principale, dove il capitale sociale delle società che beneficiano dei contributi finanziari è quasi totalmente detenuto da una sola società e dove, per di più, quest'ultima, come risulta dall'ordinanza di rinvio, non solo impartisce l'ordine di procedere al pagamento di tali contributi, ma può liberamente stabilire l'importo di tali contributi che ciascuna delle sue società controllate deve ricevere e perfino decidere di esserne l'unica destinataria, tale società deve considerarsi essere, dal punto di vista economico, la vera beneficiaria di tali contributi.

- 47 Ciò considerato, la seconda questione va risolta dichiarando che l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335 deve essere interpretato nel senso che nella nozione di «conferimento di beni di qualsiasi natura» ivi figurante rientrano contributi finanziari supplementari che un nuovo socio versa non già alla società di capitali che aumenta il proprio capitale sociale, ma alle società da questa controllate, quando dalle circostanze della specie risulta chiaramente che, da un punto di vista economico, la vera beneficiaria di tali contributi è la detta società.

*Sulla terza questione*

- 48 Con la terza questione il giudice a quo vuole in sostanza sapere se conferimenti effettuati subordinatamente al verificarsi di una condizione sospensiva costituiscono conferimenti ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335.
- 49 Si deve a questo proposito ricordare che gli artt. 4, n. 1, lett. c), e 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 non precisano in quale momento interviene il fatto generatore dell'imposta sui conferimenti.
- 50 Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 39 delle sue conclusioni, dall'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 risulta che dei conferimenti da effettuare possono ugualmente dare luogo alla riscossione dell'imposta sui conferimenti. Debbono considerarsi rientrare nell'ambito delle previsioni di tale disposizione conferimenti che una persona fisica o giuridica ha l'obbligo di effettuare e che hanno carattere certo.

- 51 Orbene, qualora, come nella fattispecie di cui alla causa principale, il conferimento venga versato sul conto di un terzo, ma, a causa dell'esistenza di una condizione sospensiva, non è sicuro che tale conferimento sia effettivamente dovuto, l'obbligo del socio di effettuare il conferimento di cui trattasi diventa certo solo al momento in cui tale condizione si verifica. Di conseguenza, solo a partire da tale momento il detto conferimento deve considerarsi costitutivo di un conferimento ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335.
- 52 Alla luce delle considerazioni di cui sopra, la terza questione va risolta nel senso che conferimenti effettuati con riserva del verificarsi di una condizione sospensiva costituiscono conferimenti ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335 solo dopo che la detta condizione si è verificata.

#### *Sulla quarta questione*

- 53 Con la quarta questione il giudice a quo vuole in sostanza sapere se l'imposta sui conferimenti costituisca un'«obbligazione» o un «onere» ai sensi dell'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335.
- 54 Si deve a questo proposito ricordare che al punto 17 della sentenza 5 febbraio 1991, causa C-249/89, Trave-Schiffahrtsgesellschaft (Racc. pag. I-257) la Corte ha giudicato che, in assenza di oneri particolari connessi con l'ottenimento di un

prestito senza interessi concesso ad una società da uno dei suoi soci, la base imponibile da prendere in considerazione ai sensi dell'art. 5, n. 1, lett. d), della direttiva 69/335 ai fini del calcolo dell'imposta sui conferimenti è costituita dall'importo degli interessi economizzati dalla detta società.

- 55 Da tale giurisprudenza, applicabile per analogia all'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335, risulta chiaramente che l'importo dell'imposta sui conferimenti non deve essere preso in considerazione all'atto della determinazione della base imponibile e non costituisce pertanto un'«obbligazione» o un «onere» ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 69/335.
- 56 La quarta questione va pertanto risolta nel senso che l'imposta sui conferimenti non costituisce un'«obbligazione» o un «onere» ai sensi dell'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335.

### Sulle spese

- 57 Le spese sostenute dal governo austriaco e 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 (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Verwaltungsgerichtshof con ordinanza 1° settembre 1999, dichiara:

- 1) L'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata dall'Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea, deve essere interpretato nel senso che nella nozione di «conferimento di beni di qualsiasi natura» ivi figurante rientrano i contributi finanziari che una società madre effettua a beneficio di una società di capitali che procede ad un aumento del proprio capitale sociale mediante l'emissione di nuove azioni al fine di consentirne l'acquisizione da parte di una società controllata della detta società madre.
  
- 2) L'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335, come modificata dall'Atto di adesione sopramenzionato, deve essere interpretato nel senso che nella nozione di «conferimento di beni di qualsiasi natura» ivi figurante rientrano i contributi finanziari supplementari che un nuovo socio versa non già alla società di capitali che aumenta il proprio capitale sociale, ma a società da questa controllate, quando dalle circostanze della specie risulta chiaramente che, da un punto di vista economico, la vera beneficiaria di tali contributi è la detta società.

- 3) Conferimenti effettuati con riserva del verificarsi di una condizione sospensiva costituiscono conferimenti ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335, come modificata dal detto Atto di adesione, solo dopo che la detta condizione si è verificata.
- 4) L'imposta sui conferimenti non costituisce un'«obbligazione» o un «onere» ai sensi dell'art. 5, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 come modificata dall'Atto di adesione menzionato al punto 1 del presente dispositivo.

Puissochet

Schintgen

Skouris

Macken

Cunha Rodrigues

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 17 ottobre 2002.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

J.-P. Puissochet