

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

1° dicembre 2011 *

Nel procedimento C-492/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dall'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Austria), con decisione 6 ottobre 2010, pervenuta in cancelleria il 14 ottobre 2010, nella causa

Immobilien Linz GmbH & Co. KG

contro

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. M. Safjan, A. Borg Barthet (relatore), E. Levits e J.-J. Kasel, giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig.ra A. Impellizzeri, amministratore

* Lingua processuale: il tedesco.

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'8 settembre 2011,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Immobilien Linz GmbH & Co. KG, dall'avv. J. Mitterer, Rechtsanwalt;
- per il Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, dal sig. G. Wöss, in qualità di agente;
- per il governo austriaco, dalla sig.ra C. Pesendorfer e dal sig. F. Koppensteiner, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, dalla sig.ra G. Palmieri, in qualità di agente, assistita dal sig. G. Aiello, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, dalla sig.ra L. Lozano Palacios e dal sig. W. Mölls, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte 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; in prosieguo: la «direttiva 69/335»).

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra la Immobilien Linz GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «Immobilien Linz»), già Immobilien Linz GmbH & Co. KEG (in prosieguo: la «Immobilien Linz KEG») e il Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Amministrazione finanziaria Freistadt Rohrbach e Urfahr; in prosieguo: il «Finanzamt»), in merito all'applicazione di un'imposta sui conferimenti all'accollo, da parte della città di Linz (Austria), unico socio di tale società, delle perdite da quest'ultima registrate nel 2006.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3 L'art. 1 della direttiva 69/335 prevede quanto segue:

«Gli Stati membri applicano un'imposta sui conferimenti alle società di capitali, armonizzata in conformità delle disposizioni degli articoli da 2 a 9, in appresso denominata imposta sui conferimenti».

4 L'art. 3 della citata direttiva definisce cosa si debba intendere per società di capitali ai sensi della stessa direttiva. Tale articolo, al suo n. 2, così dispone:

«Per l'applicazione della presente direttiva, è assimilata alle società di capitali ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro. Tuttavia, gli Stati membri possono non considerare queste ultime come tali ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti».

5 Ai sensi dell'art. 4, n. 2, della medesima direttiva:

«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.

(...».

La normativa austriaca

- 6 L'art. 2, nn. 2 e 4, della legge relativa all'imposta sui movimenti di capitali (Kapitalverkehrsteuergesetz), nella sua versione applicabile alla controversia principale (BGBl. I, 52/2009; in prosieguo: il «KVG»), prevede quanto segue:

«Sono assoggettate ad imposta sui conferimenti:

2. le prestazioni effettuate dai soci di una società di capitali stabilita sul territorio nazionale in forza di un'obbligazione fondata sul rapporto sociale (esempi: ulteriori conferimenti, versamenti supplementari). È assimilato alla prestazione di un socio il pagamento con risorse proprie, da parte della società, del debito del socio;

(...)

4. le seguenti prestazioni erogate volontariamente da un socio ad una società di capitali nazionale, qualora la prestazione sia idonea ad aumentare il valore dei diritti sociali:

a) contributi,

(...».

7 L'art. 4 del KVG, intitolato «Società di capitali», al suo n. 2, dispone quanto segue:

«Sono altresì considerate società di capitali ai sensi della presente legge:

1. le società in accomandita (“Kommanditgesellschaften”, “KG”) aventi una società di capitali tra i loro soci accomandatari;

2. le società in accomandita di dimensioni ridotte (“Kommandit-Erwerbsgesellschaften”, “KEG”), aventi una società di capitali tra i loro soci accomandatari,

(...».

Causa principale e questione pregiudiziale

- 8 Il consiglio comunale della città di Linz, nel corso della seduta del 16 dicembre 2004, ha deliberato la separazione del patrimonio immobiliare della città e il trasferimento delle attività ordinarie di amministrazione e gestione del patrimonio alle società Immobilien Linz GmbH e Immobilien Linz KEG, oggi Immobilien Linz. Nel corso di tale seduta si è deciso anche che, a partire dall'esercizio finanziario 2005, la città di Linz avrebbe concesso a tali due società immobiliari un contributo annuale fino a concorrenza dell'importo previsto a tale scopo in ogni bilancio di previsione.
- 9 Con atto costitutivo del 22 aprile 2005 è stata costituita la società Immobilien Linz KEG. Socio illimitatamente responsabile di quest'ultima è la società Immobilien Linz GmbH, il cui socio unico è la città di Linz. Quest'ultima è anche l'unica accomandante della Immobilien Linz.
- 10 Il 21 dicembre 2005 il consiglio di vigilanza della Immobilien Linz ha approvato un piano economico per il 2006. Lo stesso giorno la città di Linz, rappresentata dal proprio sindaco, si è impegnata a versare a tale società un contributo finalizzato a ripianare le sue perdite fino a concorrenza dell'importo necessario, che tuttavia non poteva eccedere l'importo di EUR 11 862 000 previsto in tale piano economico. Il contributo in parola veniva concesso sulla base della delibera del consiglio comunale del 16 dicembre 2004.
- 11 Per l'anno 2006 la città di Linz ha di fatto concesso alla Immobilien Linz un contributo pari a EUR 11 645 290,17.

- 12 Con decisione del 29 gennaio 2008 il Finanzamt ha fissato l'ammontare dell'imposta sui conferimenti in EUR 116452,90, ossia l'1 % del contributo effettivamente concesso. Tale decisione è motivata nei seguenti termini:

«Secondo costante giurisprudenza, le prestazioni dei soci in favore della loro società sono assoggettate all'imposta sui conferimenti. È esente dall'imposta sui conferimenti soltanto l'accollo delle perdite inserito nel contesto di un contratto di trasferimento dei risultati di lunga durata. Nel caso di un impegno di finanziamento assunto da un socio sulla base di un piano finanziario dettagliato, le prestazioni successivamente effettuate non costituiscono prestazioni obbligatorie ai sensi dell'art. 2, n. 2, del KVG. Si tratta di prestazioni volontarie del socio assoggettate ad imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 2, n. 4, lett. a), del KVG».

- 13 La Immobilien Linz ha presentato ricorso avverso la citata decisione del Finanzamt dinanzi al giudice del rinvio adducendo che, con la delibera del consiglio comunale del 16 dicembre 2004 e con la delibera generale dello stesso consiglio che autorizzava il ripianamento delle perdite relative alla gestione del patrimonio immobiliare della città di Linz, quest'ultima, in veste di socio, avrebbe assunto nei confronti della Immobilien Linz un obbligo di ripianare le perdite basato sul rapporto sociale.
- 14 Il giudice del rinvio si chiede se, ai fini della sussistenza di un aumento del patrimonio sociale ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335, siano determinanti le modalità giuridiche con cui il socio si è impegnato a ripianare le perdite future della società. Infatti, da un lato, l'amministrazione finanziaria austriaca nonché i giudici nazionali partirebbero dal principio che l'accollo delle perdite non comporti l'aumento del patrimonio sociale soltanto qualora esso intervenga sulla base di un contratto di trasferimento dei risultati. Dall'altro, la Corte, nella sentenza 28 marzo 1990, causa C-38/88, Siegen (Racc. pag. I-1447), avrebbe adottato quale unico criterio, al fine di determinare la sussistenza o meno di un aumento del patrimonio sociale, l'esistenza di un obbligo di ripianare le perdite assunto precedentemente dal socio, con la conseguenza che qualsiasi perdita eventualmente poi registrata dalla società non avrà alcuna incidenza sull'entità del patrimonio sociale.

- 15 Il giudice del rinvio rileva che l'adozione di impegni concreti di procedere al ripianamento delle perdite a vantaggio della Immobilien Linz, prima dell'inizio di ogni esercizio finanziario, fino a concorrenza dell'importo previsto a tale scopo nel bilancio di previsione o nel piano economico di tale società, conferisce a quest'ultima un diritto azionabile dinanzi al giudice. Lo stesso dicasi per l'impegno assunto dal sindaco della città di Linz il 21 dicembre 2005.
- 16 Alla luce di tali fatti, l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'accollo di alcune perdite di una società da parte del suo socio unico, un ente di diritto pubblico, il cui rappresentante sia stato delegato dall'organo competente a concedere annualmente un contributo per ripianare le perdite fino a concorrenza dell'importo previsto a tale scopo prima dell'inizio dell'esercizio sociale nel bilancio di previsione o nel piano economico adottato dalla società, aumenti il patrimonio sociale di quest'ultima ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335/CEE (...)».

Sulla questione pregiudiziale

- 17 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'accollo delle perdite di una società da parte di un socio sia un'operazione che non aumenta il patrimonio sociale di detta società, ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335, soltanto se effettuato in esecuzione di un contratto di trasferimento dei risultati stipulato prima della registrazione delle perdite stesse, oppure se ciò valga anche nel caso di accollo delle perdite in esecuzione di un impegno precedentemente assunto dal socio, diretto esclusivamente a garantire il ripianamento delle perdite future di tale società.

- 18 Occorre ricordare anzitutto che, ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335, possono essere sottoposte all'imposta sui conferimenti le prestazioni di un socio che consentono a una società di capitali di aumentare il proprio patrimonio sociale senza implicare l'aumento del capitale sociale e che possono aumentare il valore delle quote sociali.
- 19 Per quanto riguarda la prima condizione, relativa all'aumento del patrimonio sociale, occorre ricordare che, nei limiti in cui quest'ultimo è definito come l'insieme dei beni che i soci hanno posto in comune, ivi compresi i frutti di tali beni, l'aumento del patrimonio sociale ricomprende, in linea di principio, ogni forma di aumento del patrimonio sociale di una società di capitali (sentenza 30 marzo 2006, causa C-46/04, Aro Tubi Trafilerie, Racc. pag. I-3009, punto 34 e giurisprudenza ivi citata). La Corte ha dunque dichiarato che l'accollo delle perdite di una società da parte di uno dei suoi soci costituisce una prestazione che aumenta il patrimonio sociale di detta società in quanto esso ripristina quest'ultimo alla consistenza avuta prima che si registrassero le perdite (sentenza Siegen, cit., punto 13).
- 20 Per quanto riguarda la seconda condizione, relativa all'aumento del valore delle quote sociali, occorre osservare che, nei limiti in cui l'accollo delle perdite di una società da parte di uno dei suoi soci ripristina il patrimonio sociale alla consistenza avuta prima che si registrassero tali perdite, tale operazione contribuisce a rafforzare il potenziale economico di detta società. Si deve pertanto considerare che un siffatto accollo può aumentare il valore delle quote sociali ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335 (v., in tal senso, sentenze 5 febbraio 1991, causa C-15/89, Del-takabel, Racc. pag. I-241, punto 13, e causa C-249/89, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, Racc. pag. I-257, punto 13).
- 21 Ne consegue che l'accollo delle perdite di una società da parte di uno dei suoi soci aumenta il patrimonio sociale di quest'ultima ai sensi dell'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335.

- 22 Tuttavia, ai punti 13 e 14 della citata sentenza Siegen, la Corte ha dichiarato che se è vero che l'accollo da parte di un socio delle perdite registrate da una società deve essere considerato una prestazione che aumenta il patrimonio sociale di tale società, così non è qualora tale accollo intervenga in esecuzione di un contratto di trasferimento dei risultati concluso prima che tali perdite si realizzassero, poiché tale impegno implica che le perdite poi registrate dalla società non avranno alcuna incidenza sull'entità del patrimonio sociale della stessa.
- 23 Risulta dalla citata sentenza Siegen che la Corte ha ammesso una deroga per il caso in cui il socio si accolla le perdite in forza di un impegno assunto prima che esse si registrassero, poiché tale impegno implica che le perdite che la società continuerà a registrare non avranno alcuna incidenza sull'entità del suo patrimonio sociale. Tale interpretazione della citata sentenza Siegen è confermata dalla sentenza 17 settembre 2002, causa C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (Racc. pag. I-7397, punto 21).
- 24 Tale deroga trova una giustificazione nel fatto che, in forza dell'obbligo assunto ex ante dal proprio socio, la società a favore della quale è stato assunto un tale impegno, indipendentemente dall'esito della sua attività economica, non potrà registrare alcuna perdita, dal momento che le perdite saranno automaticamente trasferite al proprio socio. Di conseguenza, nel particolare caso, come quello di cui trattasi nella causa principale, in cui un siffatto impegno sia stato assunto prima dell'accertamento delle perdite della società, è assodato che i risultati dell'attività economica della società non modificheranno il suo potenziale economico.
- 25 Ciò considerato, poiché non sussiste un aumento del patrimonio sociale, l'applicazione di un'imposta sui conferimenti all'operazione di accollo delle perdite di tale società da parte di un socio non è giustificata.

- 26 La questione sollevata deve pertanto essere risolta dichiarando che l'art. 4, n. 2, lett. b), della direttiva 69/335 deve essere interpretato nel senso che l'accollo delle perdite di una società, effettuato da un socio in esecuzione di un impegno assunto da quest'ultimo prima che si registrassero tali perdite e diretto esclusivamente a garantirne il ripianamento, non aumenta il patrimonio sociale di tale società.

Sulle spese

- 27 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) 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 interpretato nel senso che l'accollo delle perdite di una società, effettuato da un socio in esecuzione di un impegno assunto da quest'ultimo prima che si registrassero tali perdite e diretto esclusivamente a garantirne il ripianamento, non aumenta il patrimonio sociale di tale società.

Firme