

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

14 ottobre 1999 *

Nel procedimento C-439/97,

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

Sandoz GmbH

e

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti artt. 56 CE e 58 CE), nonché degli artt. 1 e 4 della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato (GU L 178, pag. 5),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori R. Schintgen, presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, P.J.G. Kapteyn (relatore) e G. Hirsch, giudici,

avvocato generale: P. Léger

cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Sandoz GmbH, dall'avv. P. Csoklich, del foro di Vienna;
- per il governo austriaco, dalla signora C. Stix-Hackl, «Gesandte» presso il Ministero federale dell'Economia, in qualità di agente;
- per il governo portoghese, dal signor L. Fernandes, direttore dei servizi giuridici della direzione generale «Affari comunitari» presso il Ministero degli Affari esteri, e dalla signora M.C. Ramos, consigliere giuridico presso il dipartimento dei servizi giuridici della Banca del Portogallo, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dalla signora H. Michard, membro del servizio giuridico, e dal signor A. Buschmann, funzionario nazionale distaccato presso lo stesso servizio, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Sandoz GmbH, rappresentata dall'avv. P. Csoklich, della Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgen-

land, rappresentata dalla signora H. Bavenek-Weber, Oberregierungsgrätin, in qualità di agente, del governo austriaco, rappresentato dalla signora C. Stix-Hackl e dal signor G. Glega, Ministerialrat presso il Ministero federale delle Finanze, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal signor A. Buschmann, all'udienza del 4 marzo 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 maggio 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 18 dicembre 1997, pervenuta in cancelleria il 29 dicembre seguente, il Verwaltungsgerichtshof ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti artt. 56 CE e 58 CE), nonché degli artt. 1 e 4 della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato (GU L 178, pag. 5; in prosieguo: la «direttiva»).
- 2 Dette questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia che oppone la società Sandoz GmbH (in prosieguo: la «Sandoz»), con sede in Vienna, alla Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, in merito alla compatibilità col diritto comunitario di una normativa nazionale che consente al fisco di riscuotere un'imposta pari allo 0,8% del valore del mutuo sottoscritto da un mutuatario residente presso un mutuante non residente.

La normativa comunitaria

3 L'art. 73 B del Trattato dispone:

«1. Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi.

2. Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni sui pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi».

4 L'art. 73 D del Trattato recita:

«1. Le disposizioni dell'art. 73 B non pregiudicano il diritto degli Stati membri:

- a) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale;
- b) di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie, o di stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di

informazione amministrativa o statistica, o di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza.

2. Le disposizioni del presente capo non pregiudicano l'applicabilità di restrizioni in materia di diritto di stabilimento compatibili con il presente Trattato.

3. Le misure e le procedure di cui ai paragrafi 1 e 2 non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una discriminazione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'art. 73 B».

5 A termini dell'art. 1, n. 1, della direttiva:

«Gli Stati membri sopprimono le restrizioni ai movimenti di capitali effettuati tra le persone residenti negli Stati membri, fatte salve le disposizioni che seguono. Per facilitare l'applicazione della presente direttiva i movimenti di capitali sono classificati in base alla nomenclatura riportata nell'allegato I».

6 L'art. 4 della direttiva, dal canto suo, dispone:

«Le disposizioni della presente direttiva non pregiudicano il diritto degli Stati membri di adottare le misure indispensabili per impedire le infrazioni alle leggi e ai regolamenti interni, specialmente in materia fiscale o ai fini di una sorveglianza cautelare degli istituti finanziari, o di stabilire procedure di dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica.

L'applicazione di queste misure e procedure non può avere l'effetto di ostacolare i movimenti di capitali operati conformemente alle disposizioni del diritto comunitario».

- 7 I mutui e i crediti accordati da residenti a non residenti rientrano nell'ambito dei movimenti di capitali, conformemente alla rubrica VIII, intitolata «Prestiti e crediti finanziari», figurante nella nomenclatura dell'allegato I della direttiva.

La normativa austriaca

- 8 L'art. 15, n. 1, del Gebührengesetz (legge austriaca sulla riscossione dei diritti, BGBl. 1957, n. 267, come modificata e quale pubblicata nel BGBl. 818/1993; in prosieguo: il «GebG»), prevede:

«I negozi giuridici sono soggetti all'imposta di bollo solo se per essi viene redatto un documento, a meno che non venga disposto diversamente da una legge federale».

- 9 Per quanto riguarda il fatto generatore dell'imposta, l'art. 16 del GebG stabilisce una distinzione a seconda che il documento sia redatto al di fuori del territorio nazionale o in Austria. Se il documento è redatto in questo Stato membro, l'imposta è dovuta, ai sensi dell'art. 16, n. 1, del GebG, alla data della firma del documento ad opera delle due parti, oppure all'atto del rilascio o dell'invio del documento da parte del firmatario unico.

- 10 Per quanto attiene ai documenti redatti al di fuori del territorio nazionale, l'imposta è dovuta, ai sensi dell'art. 16, n. 2, punto 1, del GebG, all'atto della

stipula del contratto scritto o, conformemente al punto 2, lett. b), della stessa disposizione, alla data in cui il documento è introdotto in Austria.

- 11 Ai sensi dell'art. 33 Tarifpost (in prosieguo: «TP») 8, n. 1, del GebG, i contratti di mutuo sono soggetti ad un'imposta di bollo pari allo 0,8% del valore del mutuo. Questa disposizione dispone, al n. 4, prima frase:

«Se, in ordine al mutuo di un socio alla sua società o in ordine al mutuo di un mutante che non abbia né la residenza, o il domicilio abituale, né la direzione amministrativa o la sede nel territorio nazionale, non sia stato redatto alcun documento scritto che faccia sorgere l'obbligo tributario, valgono come documenti equivalenti a detto documento le annotazioni e i libri — da tenere nel territorio nazionale a cura del mutuatario ai sensi delle disposizioni tributarie vigenti nel territorio nazionale — in cui è stato registrato il mutuo».

L'ambito fattuale e le questioni pregiudiziali

- 12 IL 20 gennaio 1995 la Sandoz contraeva presso la società Sandoz Management Services SA, avente sede a Bruxelles, un mutuo di 220 milioni di ATS. Relativamente a tale mutuo non era stato redatto alcun documento, ma la Sandoz l'aveva registrato nei propri libri contabili.
- 13 Il 18 dicembre seguente la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland chiedeva alla Sandoz di versare un'imposta di bollo in base ad un

documento detto «equivalente» (Ersatzbeurkundung), pari allo 0,8% dell'importo del mutuo, ai sensi dell'art. 33 TP 8, n. 4, prima frase, del GebG.

- 14 Nel ricorso amministrativo da essa proposto avverso detto provvedimento, la Sandoz fa valere in particolare che la disposizione in esame costituisce un ostacolo alla libera circolazione dei capitali fra un mutuatario residente nel territorio nazionale e un mutuante stabilito in un altro Stato membro, la quale può dissuadere il mutuatario dal rivolgersi al mutuante.
- 15 Per contro, il Ministro federale delle Finanze, che rappresenta l'amministrazione tributaria convenuta nella causa principale, sostiene che l'art. 33 TP 8, n. 4, prima frase, del GebG rientra nell'ambito d'applicazione dell'art. 73 D, n. 1, del Trattato. A suo avviso, tale disposizione non comporta una discriminazione dei mutuantisti stabiliti in uno Stato membro diverso da quello del mutuatario, ma mira a garantire che i mutui accordati ai residenti austriaci siano soggetti agli stessi oneri fiscali consentiti da mutuantisti residenti in Austria o in un altro Stato membro. Altrimenti, sarebbe possibile che, nel caso di mutui accordati da mutuantisti non residenti in Austria, e per il fatto che i documenti relativi a tali mutui sono autenticati all'estero e rimangono presso il mutuante, il mutuatario non sia tenuto a versare l'imposta di bollo nel territorio nazionale. Sarebbe quindi soltanto nell'interesse dell'uguaglianza dell'imposizione fiscale sui beneficiari dei mutui che la nozione di documento equivalente sarebbe stata inserita nel GebG.
- 16 In tali circostanze, il Verwaltungsgerichtshof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
 - «1) Se il combinato disposto degli artt. 73 B e 73 D (in particolare il n. 3 di quest'ultimo) del Trattato CE e il combinato disposto degli artt. 1, n. 1, e 4 della direttiva 88/361/CEE, relativa alla libera circolazione dei capitali, ostino al mantenimento in vigore dell'art. 33 TP 8, n. 4, prima frase, del Gebührengesetz del 1957 (nella formulazione di cui al BGBl. 818 del 1993),

secondo il quale nei casi in cui, in ordine al mutuo di un mutuante non avente né la residenza o il domicilio abituale né la direzione amministrativa o la sede nel territorio nazionale, non sia stato redatto alcun documento in maniera determinante per il sorgere dell'obbligo tributario valgono come documenti (Urkunde) le annotazioni e i libri — da tenere nel territorio nazionale a cura del mutuatario ai sensi delle disposizioni tributarie — in cui è stato registrato il mutuo.

- 2) Se la tassazione di mutui (in quanto al riguardo si verifichi un flusso di capitale da uno Stato membro all'altro) in base all'art. 33 TP 8, n. 1, del GebG costituisca una discriminazione arbitraria o una restrizione dissimulata alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'art. 73 B, n. 1, del Trattato CE».

Sulla seconda questione

- 17 Con la seconda questione, che occorre esaminare per prima, il giudice nazionale chiede, in sostanza, se gli artt. 73 B, n. 1, e 73 D, nn. 1, lett. b), e 3, del Trattato debbano essere interpretati nel senso che essi ostano alla tassazione, prevista da una disposizione quale l'art. 33 TP 8, n. 1, del GebG, di mutui stipulati in un altro Stato membro.
- 18 Si deve ricordare anzitutto che il divieto di cui all'art. 73 B, n. 1, del Trattato riguarda tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e fra gli Stati membri e i paesi terzi.
- 19 Come ha rilevato l'avvocato generale ai paragrafi 31 e 48 delle sue conclusioni, una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale priva i residenti

di uno Stato membro della possibilità di beneficiare di una mancanza di imposizione che potrebbe essere applicata ai mutui sottoscritti al di fuori del territorio nazionale. Pertanto, siffatta misura può dissuadere tali residenti dal contrarre mutui presso persone stabilite in altri Stati membri (v. sentenza 14 novembre 1995, causa C-484/93, Svensson e Gustavsson, Racc. pag. I-3955, punto 10).

- 20 Ne consegue che siffatta normativa costituisce una restrizione ai movimenti di capitali ai sensi dell'art. 73 B, n. 1, del Trattato.
- 21 Occorre esaminare inoltre se una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale possa essere considerata una misura indispensabile ai sensi dell'art. 73 D, n. 1, lett. b), del Trattato.
- 22 La Sandoz deduce che l'obiettivo perseguito dall'art. 33 TP 8, n. 1, del GebG consiste nel garantire la certezza giuridica dell'operazione di cui trattasi. A questo riguardo, sostiene che tale disposizione, che assoggetta ad un'imposta di bollo qualsiasi contratto di mutuo, indipendentemente dal fatto che sia concluso in Austria o in un altro Stato membro, non rispetta il principio di proporzionalità. Infatti, secondo la Sandoz, la prassi generalmente seguita in Austria è nel senso di non redigere più un atto scritto per quanto concerne operazioni in materia di mutuo o di sostituire siffatto atto con un altro che non è soggetto al versamento di siffatta imposta. Tale misura, non essendo più adeguata al fabbisogno finanziario dei pubblici poteri, non sarebbe quindi più necessaria e, aumentando l'incertezza giuridica, porterebbe ad un esito contrastante con l'obiettivo perseguito.
- 23 Il governo austriaco controdeduce che la normativa nazionale mira ad istituire un'imposta interna indiretta che, allo stato attuale dell'armonizzazione parziale del diritto tributario, rientra nella competenza degli Stati membri. A suo avviso, la tassazione sui mutui stipulati mediante un atto scritto al di fuori del territorio

nazionale da residenti austriaci è giustificata per il rispetto del principio di uguaglianza dei residenti dinanzi all'imposizione fiscale. Questa misura sarebbe quindi indispensabile per impedire le infrazioni alle leggi e ai regolamenti nazionali in materia tributaria ai sensi dell'art. 73 D, n. 1, lett. b), del Trattato.

- 24 Come ha rilevato l'avvocato generale ai paragrafi 73 e 74 delle sue conclusioni, il principale obiettivo perseguito da una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale, che colpisce, senza considerazioni relative alla nazionalità dei contraenti né al luogo di conclusione del contratto di mutuo, tutte le persone fisiche e giuridiche residenti in Austria che sottoscrivano un contratto di questo tipo, è quello di garantire l'uguaglianza di queste ultime dinanzi all'imposizione fiscale. Costringendoli a versare la tassa, siffatta misura consente di impedire che, avvalendosi dell'esercizio della libertà dei movimenti di capitali garantita dall'art. 73 B, n. 1, del Trattato, i soggetti all'imposta possano sottrarsi agli obblighi stabiliti da una normativa tributaria nazionale. Ne consegue che una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale è indispensabile per impedire le infrazioni alle leggi e ai regolamenti nazionali in materia tributaria ai sensi dell'art. 73 D, n. 1, lett. b), del Trattato.
- 25 Va esaminato infine se una normativa tributaria come quella di cui trattasi nella causa principale non costituisca un mezzo di discriminazione arbitraria ai sensi dell'art. 73 D, n. 3, del Trattato.
- 26 Al riguardo è sufficiente constatare che l'imposta istituita dall'art. 33 TP 8, n. 1, del GebG si applica indistintamente a tutti i mutuatari residenti in Austria, indipendentemente dalla loro nazionalità e dal luogo di conclusione del mutuo.
- 27 Si deve pertanto risolvere la seconda questione nel senso che gli artt. 73 B, n. 1, e 73 D, nn. 1, lett. b), e 3, del Trattato devono essere interpretati nel senso che essi

non ostano ad una tassazione, istituita da una disposizione nazionale quale l'art. 33 TP 8, n. 1, del GebG, su mutui stipulati in un altro Stato membro.

Sulla prima questione

- 28 Con la prima questione il giudice nazionale chiede, in sostanza, se gli artt. 73 B, n. 1, e 73 D, n. 3, del Trattato, nonché gli artt. 1, n. 1, e 4 della direttiva debbano essere interpretati nel senso che essi ostano ad una disposizione nazionale quale l'art. 33 TP 8, n. 4, prima frase, del GebG.
- 29 Al riguardo si deve ricordare che la detta disposizione dispone in sostanza che, quando il mutuo è sottoscritto al di fuori del territorio nazionale da una persona fisica o giuridica residente in Austria senza che un atto scritto sia stato redatto e senza che la sua esistenza risulti dalla menzione di detto mutuo nei libri e nei documenti contabili del mutuatario, ad esso si applica l'imposta prevista dal n. 1 della stessa disposizione.
- 30 Per quanto attiene ad un mutuo sottoscritto in Austria senza stesura di un atto scritto, la normativa austriaca prevede che questo debba obbligatoriamente figurare nei libri contabili. Per contro, come emerge dal fascicolo e dalle osservazioni del governo austriaco all'udienza, siffatto mutuo non è soggetto al versamento dell'imposta prevista dall'art. 33 TP 8, n. 1, del GebG.
- 31 Ne consegue che tale disposizione comporta una discriminazione a causa del luogo di conclusione del mutuo. Orbene, siffatta discriminazione può dissuadere i

residenti dal contrarre mutui presso persone stabilite in altri Stati membri e costituisce, pertanto, una restrizione ai movimenti di capitali ai sensi dell'art. 73 B, n. 1, del Trattato.

- 32 In queste circostanze, si deve esaminare se una disposizione quale l'art. 33 TP 8, n. 4, prima frase, del GebG possa essere giustificata con riguardo alle misure menzionate dall'art. 73 D, n. 1, lett. b), del Trattato.
- 33 Al riguardo il governo austriaco sostiene che l'art. 33 TP 8, n. 4, prima frase, persegue un duplice obiettivo. Tale disposizione mirerebbe a garantire l'uguaglianza dei residenti austriaci dinanzi all'imposizione fiscale, indipendentemente dalla nazionalità dei mutuatari e dal luogo di conclusione del mutuo. Inoltre, la stessa disposizione mirerebbe a impedire le frodi commesse dai mutuatari residenti in Austria e che consistono nel nascondere l'esistenza di un mutuo sottoscritto mediante un atto scritto, in quanto tali frodi sono agevolate dalle difficoltà incontrate dal fisco dello Stato per accertare che un atto scritto è stato effettivamente redatto in un altro Stato membro.
- 34 Per quanto concerne il primo argomento, è sufficiente osservare che la disposizione di cui trattasi nella causa principale, in quanto comporta una discriminazione tra i residenti austriaci a seconda che essi abbiano sottoscritto un mutuo senza redigere un atto scritto in Austria o in un altro Stato membro, è incompatibile con l'obiettivo perseguito, che è quello di garantire l'uguaglianza delle persone fisiche e giuridiche residenti in Austria dinanzi all'imposizione fiscale a prescindere dal luogo di conclusione del mutuo.
- 35 Per quanto attiene al secondo argomento, occorre rilevare, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 94 delle sue conclusioni, che la disposizione di

cui trattasi nella causa principale è inadeguata per impedire le frodi commesse dai mutuatari residenti in Austria.

- 36 Ne consegue che una disposizione quale l'art. 33 TP 8, n. 4, prima frase, del GebG non può essere giustificata con riguardo alle misure menzionate dall'art. 73 D, n. 1, lett. b), del Trattato.
- 37 Non va pertanto esaminato se tale disposizione risponda a quanto prescritto dagli artt. 73 D, n. 3, del Trattato e 4, secondo comma, della direttiva.
- 38 Di conseguenza, si deve risolvere la prima questione nel senso che gli artt. 73 B, n. 1, e 73 D, n. 1, lett. b), del Trattato ostano ad una disposizione nazionale quale l'art. 33 TP 8, n. 4, prima frase, del GebG.

Sulle spese

- 39 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 (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Verwaltungsgerichtshof con ordinanza 18 dicembre 1997, dichiara:

- 1) Gli artt. 73 B, n. 1, e 73 D, nn. 1, lett. b), e 3, del Trattato CE [divenuti artt. 56, n. 1, CE e 58, nn. 1, lett. b), e 3, CE] devono essere interpretati nel senso che essi non ostano ad una tassazione, istituita da una disposizione nazionale quale l'art. 33 Tarifpost 8, n. 1, del Gebührengesetz, su mutui stipulati in un altro Stato membro.
- 2) Gli artt. 73 B, n. 1, e 73 D, n. 1, lett. b), del Trattato ostano ad una disposizione nazionale quale l'art. 33 Tarifpost 8, n. 4, prima frase, del Gebührengesetz.

Schintgen

Kapteyn

Hirsch

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 14 ottobre 1999.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida