



[Pagina iniziale](#) > [Formulario di ricerca](#) > [Elenco dei risultati](#) > **Documenti**



Lingua del documento : italiano

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

3 luglio 2014 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Direttiva 69/335/CEE – Imposte indirette sulla raccolta di capitali – Articolo 10, lettera c) – Trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso che non comporta alcun aumento di capitale – Diritti richiesti per la redazione dell’atto notarile che constata tale trasformazione»

Nella causa C-524/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dall’Amtsgericht Karlsruhe (Germania), con decisione del 27 settembre 2013, pervenuta in cancelleria il 3 ottobre 2013, nel procedimento

Eycke Braun

contro

Land Baden-Württemberg,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, K. Lenaerts (relatore), vicepresidente della Corte, J.L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: N. Jääskinen

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

dal sig. Braun, in persona;

per il Land Baden-Württemberg, da K. Ehmann, in qualità di agente;

per la Commissione europea, da A. Cordewener e W. Roels, 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

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione dell’articolo 10, lettera c), della direttiva 69/335/CEE del Consiglio, del 17 luglio 1969, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25).

Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia tra il sig. Braun, in qualità di notaio pubblico ufficiale, e il Land Baden-Württemberg, in merito alla riscossione, da parte di quest’ultimo, di una quota dei diritti che il sig. Braun stesso ha percepito in occasione degli atti di autenticazione da lui stesso redatti nell’ambito di diverse operazioni relative alla trasformazione di società di capitali.

Contesto normativo

Diritto dell’Unione

Ai sensi del considerando 7 della direttiva 69/335, «è (...) opportuno procedere ad un’armonizzazione [dell’]imposta [sui conferimenti], per quanto riguarda sia la struttura che le aliquote dell’imposta stessa». Il considerando 8 di tale direttiva aggiunge che «il mantenimento di altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell’imposta sui conferimenti e dell’imposta di bollo sui titoli rischia di rimettere in questione le finalità perseguite dai provvedimenti previsti dalla presente direttiva e che è, pertanto, necessario sopprimere tali imposizioni».

L’articolo 4 della direttiva in parola così dispone:

«1. Sono sottoposte all’imposta sui conferimenti le operazioni seguenti:
la costituzione di una società di capitali;

l’aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura;

il trasferimento da un paese terzo in uno Stato membro della sede della direzione effettiva di una società, associazione o persona giuridica la cui sede statutaria si trova in un paese terzo e che è considerata, per l’applicazione dell’imposta sui conferimenti, come società di capitali in tale Stato membro;

il trasferimento da un paese terzo in uno Stato membro della sede statutaria di una società, associazione o persona giuridica la cui sede della direzione effettiva si trova in un paese terzo e che è considerata, per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali in questo Stato membro;

3. Non si considera costituzione di società ai sensi del paragrafo 1, lettera a), qualsiasi modifica dell'atto costitutivo o dello statuto di una società di capitali ed in particolare:

la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso;

(...».

L'articolo 10 della stessa direttiva prevede quanto segue:

«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:

per le operazioni previste all'articolo 4;

per i conferimenti, prestiti o prestazioni, effettuati nel quadro delle operazioni previste all'articolo 4;

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».

L'articolo 12, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 69/335 dispone che «gli Stati membri possono applicare, in deroga alle disposizioni degli articoli 10 e 11 (...), diritti di carattere remunerativo».

In forza dell'articolo 16 della direttiva 2008/7/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 46, pag. 11), la direttiva 69/335 è stata abrogata con effetto dal 1° gennaio 2009. Tuttavia, poiché le operazioni di autenticazione che hanno dato luogo al pagamento delle imposte notarili di cui trattasi nel procedimento principale sono state svolte anteriormente all'entrata in vigore della direttiva 2008/7, esse permangono disciplinate dalla direttiva 69/335.

Diritto tedesco

In conformità all'articolo 114, paragrafo 1, del codice federale del notariato (Bundesnotarordnung), il Land Baden-Württemberg riconosce la funzione di notaio pubblico ufficiale, retribuita, da un lato, con un trattamento fisso in forza della legge del Land relativa alla retribuzione dei funzionari (Landesbesoldungsgesetz) e, dall'altro, con una quota dei diritti riscossi dagli appartenenti a tale categoria.

L'articolo 11, paragrafo 2, della legge del Baden-Württemberg relativa alle spese di giustizia (Baden-Württembergisches Landesjustizkostengesetz), nella sua versione del 28 luglio 2005 (*Gesetzblatt für Baden-Württemberg* 2005, n. 12, del 5 agosto 2005, pag. 580; in prosieguo: l'«LJKG BW»), così prevedeva:

«[L]Erario percepisce, in forza degli articoli 12 e 13, una quota dei diritti relativi a

(...)

l'autenticazione di una trasformazione che non comporta un aumento del capitale della società che subentra o cambia forma;

(...».

L'LJKG BW è stato modificato dalla legge recante modifica della legge del Land relativa alle spese di giustizia e di altre leggi (Gesetz zur Änderung des Landesjustizkostengesetzes und anderer Gesetze), del 13 dicembre 2011 (*Gesetzblatt für Baden-Württemberg* 2011, n. 21, del 16 dicembre 2011, pag. 545) e prevede ormai che, nei casi previsti dall'articolo 11 dell'LJKG BW, il Land rinunci integralmente, con effetto retroattivo al 1° giugno 2002, ad una quota sui diritti ivi menzionati. Tuttavia, l'articolo 10, paragrafo 2, secondo comma, di detta legge del 13 dicembre 2011 prevede la seguente disposizione transitoria:

«Riguardo ai diritti sorti entro il 31 dicembre 2008, relativi

(...)

2. all'autenticazione di una trasformazione che non comporta un aumento di capitale della società che subentra o cambia forma giuridica,

(...)

continua ad applicarsi la normativa applicabile finora a tali autenticazioni».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

Tra il 2002 e il 2005 il sig. Braun, nella sua qualità di notaio pubblico ufficiale, si è in particolare incaricato di procedere a diverse autenticazioni relative alla trasformazione di società di capitali in società di capitali di tipo diverso. Le trasformazioni autenticate non hanno comportato un aumento del capitale della società subentrante o che ha cambiato forma giuridica.

Con avviso di riscossione del presidente del Landgericht Freiburg dell'11 dicembre 2008, adottata sulla base dell'articolo 11, paragrafo 2, lettera b), dell'LJKG BW, la quota che doveva essere ritrasferita all'Erario dal sig. Braun a titolo di dette autenticazioni è stata fissata nell'importo di EUR 8 124,62.

Con lettera del 23 dicembre 2008, il sig. Braun ha contestato detto avviso di riscossione.

Con provvedimento di rettifica del 19 agosto 2013, il Landgericht Freiburg ha leggermente modificato la tassazione fissata nell'avviso dell'11 dicembre 2008. Tuttavia, riguardo alle operazioni di autenticazione di cui trattasi nel procedimento principale, la tassazione è rimasta invariata sulla base della disposizione transitoria dell'articolo 10, paragrafo 2, secondo comma, della legge recante modifica della legge del Land relativa alle

spese di giustizia e di altre leggi, del 13 dicembre 2011.

La controversia è stata successivamente deferita all'Amtsgericht Karlsruhe.

Secondo il giudice del rinvio, la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso, in conformità all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della direttiva 69/335, non integra gli estremi della costituzione di una società di capitali, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva e non è, conseguentemente, soggetta all'imposta sui conferimenti. Dopo aver ricordato che l'articolo 10, lettera c), di tale direttiva non riguarda espressamente le operazioni menzionate al suo articolo 4, a differenza dell'articolo 10, lettere a) e b), di quest'ultima, detto giudice considera che non si può escludere che il trasferimento della quota dei diritti all'Erario, previsti negli avvisi dell'11 dicembre 2008 e del 19 agosto 2013, costituisca un'imposta vietata in forza dell'articolo 10, lettera c), della direttiva 69/335.

Il giudice del rinvio considera ancora che non si può dedurre dalla sentenza Agas (C-152/97, EU:C:1998:511) che l'ambito d'applicazione di detto articolo 10, lettera c), debba essere limitato alle formalità collegate alle operazioni elencate nell'articolo 4 della direttiva 69/335.

In tal contesto, l'Amtsgericht Karlsruhe ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la direttiva 69/335 (...) debba essere interpretata nel senso che i diritti riscossi da un notaio pubblico ufficiale ai fini dell'autenticazione di un negozio giuridico avente ad oggetto la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso costituiscono imposte a norma della direttiva, anche qualora la trasformazione non implichi un aumento del capitale della società subentrante ovvero della società che muta forma giuridica».

Sulla questione pregiudiziale

Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 10, lettera c), della direttiva 69/335 debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede che l'Erario riceva una quota dei diritti percepiti da un notaio pubblico ufficiale in occasione dell'autenticazione di un negozio giuridico avente ad oggetto la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso, il quale non comporti un aumento del capitale della società subentrante o della società che ha cambiato forma giuridica.

Sulla ricevibilità

Sebbene, come osservato dal Land Baden-Württemberg, la frase subordinata della questione pregiudiziale non contenga alcun predicato, tale constatazione non comporta l'irricevibilità di detta questione, poiché il suo significato può essere dedotto con certezza dalla decisione di rinvio.

Il Land Baden-Württemberg ritiene inoltre che la questione debba essere dichiarata irricevibile, poiché l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta è priva di pertinenza nell'ambito della controversia principale, in cui sono contrapposti un notaio pubblico ufficiale e le pubbliche autorità. L'asserita contrarietà al diritto dell'Unione della normativa nazionale di cui trattasi sarebbe pertinente solo nel contesto di una controversia tra il debitore dei diritti notarili, cioè la società trasformata, e il notaio pubblico ufficiale.

Risulta, certo, da una costante giurisprudenza della Corte che quest'ultima può rifiutare di statuire su una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice nazionale, qualora emerga in modo manifesto, in particolare, che la richiesta interpretazione del diritto dell'Unione non ha alcuna relazione con la realtà o l'oggetto della controversia principale (v., in tal senso, sentenze Rosenbladt, C-45/09, EU:C:2010:601, punto 33 e giurisprudenza ivi citata, nonché MA e a., C-648/11, EU:C:2013:367, punto 37).

Nella fattispecie, tuttavia, questa circostanza non ricorre. Anche se il sig. Braun, nella sua qualità di notaio pubblico ufficiale, non è in prima persona il debitore dei diritti di cui trattasi nella controversia principale, egli non potrebbe essere condannato a versare una quota di essi all'Erario qualora dovesse risultare che l'obbligo connesso al versamento di detta quota viola il diritto dell'Unione. La domanda di pronuncia pregiudiziale, che è intesa a consentire al giudice del rinvio di valutare la legittimità del regime nazionale di cui trattasi, che prevede la riscossione di siffatta quota da parte del Land Baden-Württemberg, presenta, pertanto, una relazione diretta con l'oggetto della controversia principale.

La domanda di pronuncia pregiudiziale è quindi ricevibile.

Nel merito

Occorre ricordare, preliminarmente, che l'articolo 10 della direttiva 69/335, letto in combinato disposto con il considerando 8 di quest'ultima, vieta le imposte aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti (v., segnatamente, sentenze Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, C-71/91 e C-178/91, EU:C:1993:140, punto 29; Denkavit Internationaal e a., C-2/94, EU:C:1996:229, punto 23, nonché Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, EU:C:2007:385, punto 48).

Sono così in particolare contemplate all'articolo 10, lettera c), della direttiva 69/335 le imposte che, qualunque sia la loro forma, sono dovute per la registrazione o qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività, cui una società può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica (sentenza Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, punto 49).

Al riguardo, la Corte ha già precisato, in controversie che facevano riferimento alla normativa applicabile nel Land Baden-Württemberg, che determinati onorari notarili percepiti da notai pubblici ufficiali per un'operazione appartenente all'ambito della direttiva 69/335 costituiscono un'imposta ai sensi di quest'ultima, nonché tali

appartenente all'ambito della direttiva 69/335 costituiscono un'imposta ai sensi di quest'ultima, potendo tali onorari sono, anche se in parte, versati alla pubblica autorità datrice di lavoro dei notai pubblici ufficiali e utilizzati per finanziare i compiti incombenti a tale autorità (v., in tal senso, ordinanza Gründerzentrum, C-264/00, EU:C:2002:201, punti 27 e 28; sentenze Längst, C-165/03, EU:C:2005:412, punti 37 e 41, e Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, punto 40).

Con riferimento alla questione se determinati diritti notarili, come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, siano percepiti «per l'immatricolazione o per qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività, alla quale una società (...) può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica», ai sensi dell'articolo 10, lettera c), della direttiva 69/335, risulta da una giurisprudenza costante della Corte che tale disposizione deve essere interpretata estensivamente, cioè come riguardante non soltanto le procedure formali preliminari all'esercizio dell'attività di una società di capitali, ma anche le formalità che condizionano l'esercizio e la prosecuzione dell'attività della società stessa (v. sentenza Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).

Al riguardo, la Corte ha più volte constatato che, qualora un'operazione effettuata da una società di capitali, ad esempio l'aumento del suo capitale sociale, la modifica del suo statuto o l'acquisto di beni immobili a seguito di una fusione, debba necessariamente costituire, in base alla legge nazionale, oggetto di formalità giuridiche, dette formalità condizionano l'esercizio e la prosecuzione dell'attività della società stessa (sentenza Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, punto 52; v. anche, in tal senso, sentenze Commissione/Grecia, C-426/98, EU:C:2002:180, punti 12 e 30, nonché Badischer Winzerkeller, C-264/04, EU:C:2006:402, punti da 26 a 29).

Nel procedimento principale, i diritti notarili sono stati percepiti in occasione dell'autenticazione di diverse operazioni di trasformazione di società di capitali in società di capitali di tipo diverso. Poiché tale trasformazione deve, secondo la normativa del Land Baden-Württemberg, necessariamente costituire oggetto di atto notarile, quest'obbligo deve essere considerato quale formalità che condiziona l'esercizio e la prosecuzione dell'attività della società di capitali così trasformata (v., per analogia, sentenza Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, punto 54). Pertanto, siffatta autenticazione notarile costituisce una formalità preliminare alla quale una società di capitali è soggetta in ragione della sua forma giuridica, ai sensi dell'articolo 10, lettera c), della direttiva 69/335.

Il Land Baden-Württemberg sottolinea tuttavia che le trasformazioni di società che hanno dato luogo alla controversia principale non hanno comportato alcun aumento del capitale delle società subentranti o delle società che hanno cambiato forma giuridica. Secondo detto Land, soltanto un'imposta percepita in occasione di un'operazione che comporta un aumento di capitale della società interessata può rientrare nella previsione dell'articolo 10, lettera c), della direttiva 69/335.

Questi argomenti non possono essere accolti.

Risulta, infatti, chiaramente dall'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della direttiva 69/335 che gli Stati membri non possono percepire un'imposta sui conferimenti in occasione della «trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso». Tale disposizione riguarda necessariamente le trasformazioni di società senza aumento del capitale. Infatti, la trasformazione accompagnata da un aumento del capitale rientrerebbe nella previsione dell'articolo 4, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva. Orbene, lo scopo perseguito dall'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della direttiva 69/335 sarebbe pregiudicato qualora, in occasione della trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso, potessero essere riscosse altre imposte che avessero lo stesso effetto dell'imposta sui conferimenti.

Pertanto, risulta dalla giurisprudenza menzionata al punto 29 della presente sentenza che l'ambito d'applicazione dell'articolo 10, lettera c), della direttiva 69/335 non è limitato alle operazioni che comportano un aumento del capitale della società interessata.

Pertanto, l'articolo 10, lettera c), della direttiva 69/335 osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede che l'Erario riceva una quota dei diritti percepiti da un notaio pubblico ufficiale in occasione dell'autenticazione di un negozio giuridico avente ad oggetto la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso, che non comporti un aumento del capitale della società subentrante o della società che ha cambiato forma giuridica.

Per contro, l'articolo 10, lettera c), della direttiva 69/335 non vieta che un notaio pubblico ufficiale percepisca, in occasione di tali autenticazioni, diritti che gli spettano definitivamente in quanto tali diritti abbiano carattere remunerativo ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 69/335.

Sulla base dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 10, lettera c), della direttiva 69/335 deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale preveda che l'Erario riceva una quota dei diritti percepiti da un notaio pubblico ufficiale in occasione dell'autenticazione di un negozio giuridico, avente ad oggetto la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso, che non comporti un aumento del capitale della società subentrante o della società che ha cambiato forma giuridica.

Sulle spese

Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Seconda Sezione) dichiara:

L'articolo 10, lettera c), della direttiva 69/335/CEE del Consiglio, del 17 luglio 1969, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale preveda che l'Erario riceva una quota dei diritti percepiti da un notaio pubblico ufficiale in occasione dell'autenticazione di un negozio giuridico, avente ad oggetto la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso, che non comporti un aumento del capitale della società subentrante o della società che ha cambiato forma giuridica.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.