

Downloaded via the EU tax law app / web

Causa C-193/04

Fazenda Pública

contro

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Supremo Tribunal Administrativo)

«Imposte indirette sulla raccolta di capitali — Direttiva 69/335/CEE — Cessione di quote di una società a responsabilità limitata »

Sentenza della Corte (Prima Sezione) 7 settembre 2006

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte indirette sulla raccolta di capitali — Imposta sui conferimenti gravante sulle società di capitali

[Direttiva del Consiglio 69/335, art. 12, n. 1, lett. a)]

La direttiva 69/335, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata dalla direttiva 85/303, non osta ad una normativa nazionale che prevede, per la stipula di un atto notarile di cessione di quote sociali priva di connessione con un aumento del capitale sociale, la riscossione di emolumenti determinati forfettariamente e/o in funzione del valore delle quote cedute.

Un tributo costituito da emolumenti di questo tipo è infatti ricompreso nella deroga di cui all'art. 12, n. 1, lett a), della direttiva 69/335, che consente la riscossione di un tributo sul trasferimento di valori mobiliari, e, pertanto, la sua riscossione non è in contrasto con la direttiva medesima. La circostanza che l'importo dei detti emolumenti aumenti direttamente e senza limiti in proporzione al valore delle quote sociali cedute non è idonea ad inficiare tale conclusione, giacché l'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335, nel prevedere che le imposte di cui alla disposizione medesima possano essere «riscosse forfettariamente o no», lascia agli Stati membri la possibilità di determinare liberamente le relative aliquote.

(v. punti 21-25 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

7 settembre 2006 (*)

«Imposte indirette sulla raccolta di capitali – Direttiva 69/335/CEE – Cessione di quote di una società a responsabilità limitata»

Nel procedimento C?193/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo), con decisione 17 marzo 2004, pervenuta in cancelleria il 26 aprile 2004, nella causa tra

Fazenda Pública

e

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda,

con l'intervento di:

Ministério Público,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. J.N. Cunha Rodrigues, E. Juhász (relatore) e E. Levits, giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 12 maggio 2005,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda, dall'avv. I. Vieira, avvogada;
- per il governo portoghese, dal sig. L. Fernandes e dalla sig.ra A.F. Ferreira, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, dalla sig.ra A. Tiemann, in qualità di agente;
- per il governo spagnolo, dal sig. F. Díez Moreno, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra L. Ström, dal sig. G. Braga da Cruz e dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 4, n. 3, 10, lett. c) e 12, n. 1, lett. e), 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 sottoposta alla Corte nell'ambito di una controversia tra la Fazenda Pública (Erario) e la società Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda (in prosieguo: la «Organon Portuguesa»), vertente sul versamento di emolumenti per la stipula di un atto notarile di cessione di quote sociali.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Il primo 'considerando' della direttiva 69/335 si riferisce alla finalità del Trattato CEE di promuovere la libera circolazione dei capitali, in vista della creazione di un'unione economica con caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno.

4 Nel secondo 'considerando' della direttiva 69/335, si rileva che le imposte indirette sulla raccolta di capitali in vigore negli Stati membri danno luogo a discriminazioni, a doppie imposizioni e a disparità che ostacolano la libera circolazione dei capitali e che devono pertanto essere eliminate mediante un'opportuna armonizzazione.

5 A tal fine, nel sesto e nel settimo 'considerando' della direttiva 69/335, si rileva la necessità di applicare alla raccolta di capitali un'imposta che possa aver luogo una sola volta nel mercato comune, di pari livello in tutti gli Stati membri e armonizzata con riguardo alla struttura ed alle aliquote. Infine, l'ottavo 'considerando' della direttiva medesima prevede la soppressione di tutte le altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche di tale imposta unica sui conferimenti.

6 A termini dell'art. 1 della direttiva 69/335, «[g]li Stati membri applicano un'imposta sui conferimenti alle società di capitali, armonizzata [...]».

7 L'art. 4, n. 1, della direttiva 69/335 determina l'elenco delle operazioni sottoposte all'imposta sui conferimenti. Tali operazioni riguardano, in sostanza, la costituzione di una società di capitali ai sensi della direttiva medesima, ovvero l'aumento del capitale sociale della società stessa. Il n. 3 del detto articolo così recita:

«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:

- a) la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso;
- b) il trasferimento da uno Stato membro in un altro Stato membro della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una società, associazione o persona giuridica che è considerata, per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali in ciascuno di detti Stati membri;
- c) la modifica dell'oggetto sociale di una società di capitali;
- d) la proroga di una società di capitali».

8 A termini dell'art. 10 della direttiva 69/335:

«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:

- a) per le operazioni previste all'articolo 4;
- b) per i conferimenti, prestiti o prestazioni effettuati nel quadro delle operazioni previste all'articolo 4;
- c) 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».

9 L'art. 11 della direttiva 69/335 prevede quanto segue:

«Gli Stati membri non sottopongono ad alcuna imposizione, sotto qualsiasi forma:

- a) la creazione, l'emissione, l'ammissione in borsa, la messa in circolazione o la negoziazione di azioni, di quote sociali o titoli della stessa natura [...]

[...]»

10 Infine, ai sensi dell'art. 12 della direttiva 69/335:

«1. Gli Stati membri possono applicare, in deroga alle disposizioni degli articoli 10 e 11:

- a) imposte sui trasferimenti di valori mobiliari, riscosse forfettariamente o no;

[...]

- e) diritti di carattere remunerativo;

[...]»

La normativa nazionale

11 A termini degli artt. 228, n. 1, del codice delle società commerciali e dell'art. 80, n. 2, lett. h), del Código do Notariado, la cessione di quote sociali di una società di capitali deve necessariamente rivestire la forma dell'atto notarile. Gli emolumenti per la redazione di tale atto notarile sono determinati conformemente alla tariffa degli emolumenti notarili, approvata con decreto 25 novembre 1998, n. 996 (*Diário da República* I, serie B, del 25 novembre 1998, n. 273; in prosieguo: la «tariffa»). Tali emolumenti prevedono un importo fisso (art. 4 della tariffa) ed un importo variabile, calcolato in base al valore totale della transazione (art. 5, n. 1, della tariffa).

Causa principale e questioni pregiudiziali

12 Dagli atti di causa risulta che la Organon Portuguesa, società a responsabilità limitata di diritto portoghese che, in quanto tale, è una società di capitali ai sensi dell'art. 3, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335, stipulava una cessione di quote sociali con atto notarile redatto in data 25 ottobre 2001 in uno studio notarile di Lisbona. La detta cessione non era connessa con un aumento del capitale sociale della società in oggetto.

13 Per la redazione di tale atto notarile, richiesta ai sensi della summenzionata normativa, ed in base alle modalità di calcolo ivi previste, la Organon Portuguesa doveva liquidare emolumenti notarili per un importo totale di PTE 2 577 150.

14 Il Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa accoglieva il ricorso proposto dalla Organon Portuguesa avverso l'atto di liquidazione dei detti emolumenti notarili. La Fazenda

Pública proponeva ricorso avverso tale sentenza dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo, che decideva di sospendere il giudizio e di sollevare dinanzi alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli emolumenti riscossi per la stipulazione di un atto pubblico di cessione di quote di una società ricadano nel disposto di cui all'art. 4, n. 3[, della direttiva 69/335].

2) Se l'art. 5, n. 1, nel combinato disposto con l'art. 3, lett. c), della tariffa [...], nel testo vigente all'epoca dei fatti, sia compatibile con gli artt. 10, lett. c), e 12, n. 1, lett e), della direttiva 69/335 [...], nella parte in cui prevede, per la stipulazione di un atto pubblico di cessione di quote sociali, l'applicazione di emolumenti determinati esclusivamente in funzione del valore delle quote cedute, senza alcun limite di importo e senza un rapporto con il valore del servizio prestato».

Sulle questioni pregiudiziali

15 Con tali questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se le disposizioni di cui alla direttiva 69/335 ostino ad una normativa nazionale, come quella di cui alla causa principale, che preveda, per la stipulazione di un atto notarile di cessione di quote sociali non connessa con un aumento del capitale sociale, l'applicazione di emolumenti determinati esclusivamente in funzione del valore delle quote cedute, senza limite di importo e senza un rapporto con il valore del servizio prestato.

16 La Corte si limiterà all'esame delle disposizioni della direttiva 69/335 pertinenti ai fini di fornire una risposta utile al giudice del rinvio.

17 Secondo costante giurisprudenza della Corte, gli onorari riscossi per la redazione di un atto notarile che attesta un'operazione prevista dalla direttiva 69/335, nel contesto di un sistema come quello di cui alla causa principale, caratterizzato dal fatto che i notai sono dipendenti statali e che gli onorari sono in parte versati allo Stato per finanziare talune funzioni di quest'ultimo, costituiscono un'imposta ai sensi della direttiva (sentenze 29 settembre 1999, causa C?56/98, Modelo, Racc. pag. I?6427, punto 23, e 21 settembre 2000, causa C?19/99, Modelo, Racc. pag. I?7213, punto 23).

18 L'art. 11, lett. a), della direttiva 69/335 fa divieto di ogni imposizione, sotto qualsiasi forma, della creazione, dell'emissione, dell'ammissione in Borsa, della messa in circolazione o della negoziazione di azioni, di quote sociali o di altri titoli della stessa natura, nonché di certificati di tali titoli, quale che sia il loro emittente.

19 Tale disposizione, dunque, ricomprende anche le imposizioni richieste per formalità essenziali connesse con la cessione di quote sociali, quali gli emolumenti notarili di cui alla causa principale.

20 Tuttavia, l'art. 12 della direttiva 69/335 prevede talune deroghe alle disposizioni di cui ai precedenti artt. 10 e 11. Tra tali deroghe, l'art. 12, n. 1, lett. a), prevede le «imposte sui trasferimenti di valori mobiliari, riscosse forfettariamente o no». È pacifico che la cessione di quote sociali è ricompresa nella nozione di trasferimento di valori mobiliari.

21 A tal riguardo, dalla giurisprudenza della Corte (sentenza 17 dicembre 1998, causa C?236/97, Codan, Racc. pag. I?8679, punto 31, e ordinanza 5 febbraio 2004, causa C?357/02, SONAE Distribuição, non pubblicata nella Raccolta, punto 23) emerge che l'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 consente la riscossione di un tributo sul trasferimento di valori mobiliari indipendentemente dal fatto che la società che ha emesso tali valori mobiliari sia quotata in Borsa, e indipendentemente dal fatto che il detto trasferimento avvenga mediante operazioni borsistiche

ovvero direttamente fra il cedente e il cessionario.

22 Di conseguenza, un tributo come quello costituito dagli emolumenti di cui alla causa principale è ricompreso nella deroga di cui all'art. 12, n. 1, lett a), della direttiva 69/335 e, pertanto, la sua riscossione non è in contrasto con la direttiva medesima.

23 Occorre aggiungere, a tal riguardo, che la circostanza che l'importo dei detti emolumenti aumenti direttamente e senza limiti in proporzione al valore delle quote sociali cedute non è idonea ad inficiare tale conclusione (ordinanza SONAE Distribuição, cit., punto 25).

24 Infatti, l'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335, nel prevedere che le imposte di cui alla disposizione medesima possano essere «riscosse forfettariamente o no», lascia agli Stati membri la possibilità di determinare liberamente le relative aliquote. Inoltre, non si ritiene che tali imposte costituiscano il corrispettivo di un servizio prestato, sicché il loro importo non deve essere correlato con il costo del servizio medesimo e non sono applicabili i criteri elaborati dalla giurisprudenza (v., segnatamente, sentenza 21 giugno 2001, causa C-206/99, SONAE, Racc. pag. I-4679, punti 32-34, e giurisprudenza ivi richiamata) al fine di distinguere i diritti di carattere remunerativo ai sensi della direttiva 69/335, da quelli non ricompresi in tale categoria (ordinanza SONAE Distribuição, cit., punti 26 e 27).

25 Alla luce delle suesposte considerazioni, le questioni sollevate devono essere risolte nel senso che la direttiva 69/335 non osta ad una normativa nazionale che prevede, per la stipula di un atto notarile di cessione di quote sociali priva di connessione con un aumento del capitale sociale, la riscossione di emolumenti determinati forfettariamente e/o in funzione del valore delle quote cedute.

Sulle spese

26 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:

La 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, non osta ad una normativa nazionale che prevede, per la stipula di un atto notarile di cessione di quote sociali priva di connessione con un aumento del capitale sociale, la riscossione di emolumenti determinati forfettariamente e/o in funzione del valore delle quote cedute.

Firme

* Lingua processuale: il portoghese.