

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

18 ottobre 2012 (*)

«Ravvicinamento delle legislazioni – Direttiva 90/434/CEE – Regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo e agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi – Articolo 11, paragrafo 1, lettera a) – Normativa nazionale che subordina la concessione di vantaggi fiscali all'ottenimento di un'autorizzazione – Domanda di autorizzazione da presentare almeno 30 giorni prima della realizzazione dell'operazione contemplata»

Nella causa C-603/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dall'Upravno sodišče Republike Slovenije (Slovenia), con decisione dell'8 dicembre 2010, pervenuta in cancelleria il 21 dicembre 2010, nel procedimento

Pelati d.o.o.

contro

Republika Slovenija,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. E. Levits, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, dai sigg. J-J. Kasel (relatore) e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: sig. P. Cruz Villalón

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Pelati d.o.o., da A. Jarkovič, odvetnik;
- per il governo sloveno, da V. Klemenc, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da R. Lyal e M. Žebre, 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'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), della direttiva del Consiglio del 23 luglio 1990, 90/434/CEE, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Pelati d.o.o. (in prosieguo: la «Pelati») e la Republika Slovenija riguardo al rigetto, da parte dell'amministrazione tributaria di quest'ultima, di una domanda di concessione di vantaggi fiscali in occasione di una scissione di impresa.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 90/434, che fa parte del titolo V di quest'ultima, rubricato «Disposizioni finali», recita come segue nella versione applicabile alla controversia principale:

«Uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni dei titoli II, III e IV o revocarne il beneficio qualora risulti che l'operazione di fusione, di scissione, di conferimento d'attivo o di scambio di azioni:

a) ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale; il fatto che una delle operazioni di cui all'articolo 1 non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali».

La normativa nazionale

4 Ai sensi dell'articolo 47 della legge relativa all'imposta sul reddito delle società (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS n. 17/05, in prosieguo: lo «ZDDPO-1»), «alla società conferente, alla società beneficiaria ed al socio della società conferente sono accordati i diritti di cui agli artt. 41-47 [di tale legge] sulla base di un'autorizzazione emessa dall'amministrazione tributaria qualora siano soddisfatti i presupposti di cui agli artt. 41-47».

5 Il procedimento di imposizione in caso di fusione o scissione di società è regolato dalla legge relativa al procedimento tributario (Zakon o davnem postopku, Uradni list RS n. 25/05; in prosieguo: lo «ZDavP-1»).

6 A norma dell'articolo 345, paragrafo 2, dello ZDavP-1, il soggetto passivo presenta la dichiarazione sul reddito delle società all'amministrazione tributaria il più tardi entro un termine di 60 giorni dall'iscrizione della scissione nel registro delle società commerciali presso il giudice competente.

7 L'articolo 363 dello ZDavP-1 dispone quanto segue:

«(1) L'autorizzazione di cui all'articolo 47 dello ZDDPO-1 dev'essere rilasciata per ogni singola operazione.

(2) La domanda di autorizzazione è introdotta dalla società conferente (...) o dalla società beneficiaria (...), e ciò almeno 30 giorni prima della data prevista per l'operazione di cui all'articolo 41 dello ZDDPO-1.

(...)

(5) L'amministrazione tributaria statuisce sulla domanda di autorizzazione entro un termine massimo di 30 giorni a decorrere dal ricevimento della domanda (...).

8 L'obbligo di autorizzazione preventiva dell'amministrazione tributaria, quale previsto all'articolo 47 dello ZDDPO-1, letto in combinato disposto con l'articolo 363 dello ZDavP-1, è stato abolito con l'entrata in vigore, il 1° gennaio 2007, di una nuova versione delle leggi relative all'imposta sul reddito delle società ed al procedimento tributario (Uradni list RS n. 117/06), che hanno introdotto un procedimento semplificato di notifica nell'ambito del quale l'inosservanza da parte del soggetto passivo di imposta delle condizioni procedurali non conduce automaticamente alla decadenza dai diritti conferiti dalla direttiva 90/434.

Controversia principale e questione pregiudiziale

9 Con atto notarile del 30 giugno 2005, la Pelati ha adottato un progetto di scissione che prevede il trasferimento di una parte della sua impresa ad una nuova società. Il 27 settembre 2005 la Pelati ha presentato presso il giudice competente per il registro delle società commerciali una domanda di iscrizione delle modifiche relative al suo statuto. Tali modifiche sono state registrate con un'ordinanza del 12 ottobre 2005. Il 21 ottobre 2005 la Pelati ha presentato una domanda di concessione del beneficio di vantaggi fiscali in occasione della scissione così avvenuta.

10 L'amministrazione tributaria ha constatato che la trasformazione della società si era realizzata al momento della registrazione delle modifiche statutarie nel registro delle società commerciali. Essa ha pertanto respinto la domanda della Pelati in ragione del fatto che non era stata presentata nel termine previsto all'articolo 363 dello ZDavP-1, cioè almeno 30 giorni prima della realizzazione della trasformazione contemplata.

11 La Pelati ha presentato un reclamo avverso la suddetta decisione di rigetto facendo valere che l'amministrazione tributaria non aveva neppure esaminato la questione se fossero adempiuti i presupposti sostanziali per fruire dei vantaggi fiscali in base allo ZDDPO-1. Tale reclamo è stato del pari respinto per il motivo che il termine di 30 giorni è imperativo, di modo che la domanda della Pelati era irricevibile in quanto presentata tardivamente.

12 La Pelati ha presentato un ricorso di annullamento avverso la suddetta decisione dinanzi all'Upravno sodišče Republike Slovenije (Corte amministrativa della Repubblica di Slovenia). Essa fa valere che la preclusione eccezionale, in quanto sanzione per l'inosservanza del termine di 30 giorni impartito dall'articolo 363, paragrafo 2, dello ZDavP-1, è contraria alla direttiva 90/434. Inoltre il rispetto del termine in questione non dipenderebbe integralmente dalla società assoggettata all'imposta, dal momento che proprio la data dell'iscrizione della modifica statutaria nel registro delle società commerciali da parte del giudice competente determina quella della scadenza del suddetto termine.

13 Il giudice del rinvio sottolinea anzitutto che lo ZDDPO-1 mira a trasporre nell'ordinamento giuridico sloveno le disposizioni della direttiva 90/434. In secondo luogo, esso constata che, se è vero che la domanda che permette di fruire di vantaggi fiscali deve essere presentata, a norma dell'articolo 343, paragrafo 2, dello ZDavP-1, almeno 30 giorni prima dell'operazione contemplata, la legge in parola non precisa tuttavia in quale momento si consideri realizzata siffatta operazione.

In proposito esso ricorda che l'amministrazione tributaria si fonda sull'articolo 533 della legge sulle società commerciali (Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS n. 30/1993, nella versione applicabile ai fatti), a norma della quale il giudice competente iscrive al tempo stesso nel registro delle società commerciali la scissione e la costituzione della nuova società. Il giudice del rinvio ne inferisce che la data dell'operazione corrisponde a quella dell'iscrizione delle modifiche statutarie nel suddetto registro. Infine il giudice del rinvio considera che la direttiva 90/434 non fornisce alcuna base che permetta di rifiutare il beneficio di vantaggi fiscali ad una società assoggettata all'imposta senza che sia stato esaminato se quest'ultima soddisfi o meno i presupposti che giustificano la concessione di vantaggi siffatti.

14 Proprio in tale contesto, l'Upravno sodišče Republike Slovenije ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il disposto dell'art. 11 della [direttiva 90/434] debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale in forza della quale la Repubblica di Slovenia subordina il vantaggio fiscale a favore di una società commerciale che intenda procedere ad una scissione (scissione di una parte della società e costituzione di una nuova società) alla condizione che presenti nei termini domanda di rilascio di un'autorizzazione per il riconoscimento dei vantaggi fiscali conseguenti alla scissione in caso di adempimento delle condizioni prescritte, ed in forza della quale il soggetto passivo dell'imposta perde automaticamente alla scadenza del termine, in applicazione della normativa nazionale, il vantaggio fiscale».

Sulla questione pregiudiziale

Osservazioni preliminari

15 Occorre preliminarmente ricordare che, conformemente all'articolo 267 TFUE, la Corte è competente a statuire in via pregiudiziale, in particolare sull'interpretazione dei Trattati nonché degli atti adottati dalle istituzioni dell'Unione europea.

16 È pacifico che la controversia principale verte su una disposizione di diritto nazionale applicabile in un contesto puramente nazionale.

17 Tuttavia, come risulta dalla decisione di rinvio, il legislatore sloveno ha deciso, trasponendo le disposizioni della direttiva 90/434 nell'ordinamento nazionale, di applicare il trattamento fiscale previsto dalla stessa direttiva anche alle situazioni puramente nazionali, talché le ristrutturazioni nazionali e transfrontaliere sono assoggettate alla medesima disciplina tributaria.

18 Secondo la giurisprudenza della Corte, quando una normativa nazionale si conforma, per le soluzioni che essa apporta a situazioni puramente interne, a quelle adottate nel diritto dell'Unione al fine, in particolare, di evitare che vi siano discriminazioni nei confronti dei cittadini nazionali o eventuali distorsioni della concorrenza, esiste un interesse certo dell'Unione a che, per evitare future divergenze d'interpretazione, le disposizioni o le nozioni riprese dal diritto dell'Unione ricevano un'interpretazione uniforme, a prescindere dalle condizioni in cui saranno applicate (v. sentenze del 17 luglio 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Racc. pag. I-4161, punto 32; del 15 gennaio 2002, Andersen og Jensen, C-43/00, Racc. pag. I-379, punto 18, e del 20 maggio 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, Racc. pag. I-4303, punto 33).

19 Si deve aggiungere che spetta solo al giudice nazionale valutare la portata esatta del rinvio al diritto dell'Unione, in quanto la competenza della Corte è limitata unicamente al vaglio delle disposizioni di tale diritto (v. citate sentenze Leur-Bloem, punto 33, e Modehuis A. Zwijnenburg, punto 34).

20 Dalle precedenti considerazioni risulta che la Corte è competente ad interpretare le disposizioni della direttiva 90/434, anche se queste ultime non disciplinano direttamente la situazione oggetto del procedimento principale e, pertanto, a rispondere alla questione sollevata dal giudice del rinvio.

Nel merito

21 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 90/434 debba interpretarsi nel senso che osta ad una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che assoggetta la concessione dei vantaggi fiscali applicabili ad un'operazione di scissione alla condizione che la domanda relativa all'operazione in parola sia presentata entro un termine determinato, il cui punto di partenza non è noto al soggetto passivo dell'imposta ed alla scadenza del quale quest'ultimo perde il diritto a siffatti vantaggi fiscali senza che si sia esaminato se lo stesso soddisfi o meno i presupposti che giustificano la concessione dei medesimi.

22 Come constatato sia dalla ricorrente nel procedimento principale che dal governo sloveno e dalla Commissione europea, che hanno presentato osservazioni scritte dinanzi alla Corte, la direttiva 90/434 non contiene alcuna disposizione concernente le modalità procedurali che gli Stati membri sono tenuti a rispettare in vista della concessione dei vantaggi fiscali previsti da tale direttiva.

23 Orbene, secondo la giurisprudenza consolidata dalla Corte, in mancanza di una disciplina dell'Unione in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, in virtù del principio di autonomia processuale degli Stati membri, stabilire le modalità procedurali dei ricorsi intesi a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai singoli in forza delle norme di diritto dell'Unione, a condizione, tuttavia, che le dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) e che esse non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (v., segnatamente, sentenze del 19 settembre 2006, *i-21 Germany e Arcor*, C-392/04 e C-422/04, Racc. pag. I-8559, punto 57, nonché del 30 giugno 2011, *Meilicke e a.*, C-262/09, Racc. pag. I-5669, punto 55).

24 Per quanto attiene al principio di equivalenza, si deve rilevare che, nella specie, la Corte non dispone di alcun elemento idoneo a far sorgere dubbi quanto alla conformità con tale principio di una normativa come quella oggetto del procedimento principale.

25 Si deve invece verificare se una normativa siffatta risponda alle esigenze del principio di effettività, il quale dev'essere considerato violato qualora emerga che l'esercizio di un diritto conferito dall'ordinamento giuridico dell'Unione risulti impossibile ovvero eccessivamente difficile.

26 Riguardo ai diritti conferiti dalla direttiva 90/434, si deve ricordare che il regime tributario comune istituito da tale direttiva, comprendente diversi vantaggi fiscali, si applica indistintamente a tutte le operazioni di fusione, scissione, conferimento di attivo e scambio di azioni, a prescindere dai loro motivi, siano essi finanziari, economici o puramente fiscali (v. citate sentenze *Leur-Bloem*, punto 36, e *Modehuis A. Zwijnenburg*, punto 41).

27 Solo in via eccezionale e in casi particolari gli Stati membri possono rifiutare di applicare, in tutto o in parte, le disposizioni di tale direttiva o revocarne il beneficio in forza dell'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 90/434 (sentenze del 5 luglio 2007, *Kofoed*, C-321/05, Racc. pag. I-5795, punto 37, e *Modehuis A. Zwijnenburg*, cit., punto 45), cioè qualora l'operazione di ristrutturazione contemplata abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la

frode o l'evasione fiscali.

28 Nel caso di specie risulta dal fascicolo sottoposto alla Corte che, conformemente all'articolo 47 dello ZDDPO-1, letto in combinato disposto con l'articolo 363, paragrafo 2, dello ZDavP-1, il soggetto passivo dell'imposta deve presentare la sua domanda per fruire dei vantaggi fiscali previsti dalla direttiva 90/434, a pena di decadenza dai diritti conferiti da quest'ultima, almeno 30 giorni prima dell'operazione di ristrutturazione contemplata.

29 Occorre quindi verificare se il termine di 30 giorni in questione risponda alle esigenze del principio di effettività per quanto concerne sia la sua durata, sia il suo punto di partenza.

30 Circa la durata del termine, la Corte ha già riconosciuto, nell'ambito dell'esame del principio di tutela giurisdizionale effettiva dei diritti conferiti ai singoli dal diritto dell'Unione, compatibile con quest'ultimo la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata. Infatti termini del genere non sono tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (sentenze del 10 luglio 1997, Palmisani, C-261/95, Racc. pag. I-4025, punto 28, e del 17 novembre 1998, Aprile, C-228/96, Racc. pag. I-7141, punto 19). In tale contesto la Corte ha ugualmente dichiarato che un termine di ricorso di 60 giorni non è di per sé censurabile (sentenze del 14 dicembre 1995, Peterbroeck, C-312/93, Racc. pag. I-4599, punto 16, e del 6 ottobre 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Racc. pag. I-9579, punto 43).

31 La Corte ha peraltro dichiarato che tale giurisprudenza è applicabile quando si tratta di valutare le modalità di rimborso di imposte nazionali indebitamente percepite (sentenza Meilicke e a., cit., punti 55-58). Essa è quindi parimenti applicabile quando occorre valutare il principio di effettività in rapporto alla fissazione di un termine impartito in occasione della presentazione di una domanda diretta ad ottenere la fruizione di vantaggi fiscali.

32 Non pare di conseguenza che una normativa nazionale la quale conceda la fruizione dei vantaggi fiscali previsti dalla direttiva 90/434 solo alla condizione che la relativa domanda sia presentata almeno 30 giorni prima dell'operazione di ristrutturazione contemplata possa rendere praticamente impossibile ovvero eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti che al soggetto passivo derivano dal diritto dell'Unione.

33 Se un termine di decadenza come quello del procedimento principale non è, di per sé, contrario al principio di effettività, non si può tuttavia escludere che, nelle particolari circostanze della causa sottoposta al giudice a quo, le modalità di attuazione dello stesso termine possano comportare una violazione del suddetto principio.

34 Infatti, per quanto riguarda il punto di partenza del termine di 30 giorni previsto all'articolo 363, paragrafo 2, dello ZDavP-1, emerge dalla decisione di rinvio che il termine in parola è calcolato a ritroso a partire dal giorno in cui è effettuata l'operazione di ristrutturazione, fermo restando che la data in cui quest'ultima si considera come avvenuta è quella dell'iscrizione dell'operazione stessa nel registro delle società commerciali ad opera del giudice competente.

35 Pertanto, in una situazione del genere, il periodo durante il quale corre il termine di 30 giorni non dipende dal soggetto passivo dell'imposta, poiché quest'ultimo non è in grado di conoscere con esattezza né il punto di partenza né il punto finale del termine stesso, cioè il giorno dell'iscrizione dell'operazione di ristrutturazione contemplata nel registro delle società commerciali.

36 Orbene, si deve ricordare che gli obiettivi perseguiti dalla direttiva 90/434 devono essere realizzati nel diritto interno nel rispetto delle esigenze di certezza del diritto. A tal fine gli Stati

membri devono prevedere una disciplina in materia di termini sufficientemente precisa, chiara e comprensibile che permetta ai singoli di riconoscere i propri diritti e i propri doveri [v., per analogia, sentenza del 28 gennaio 2010, Uniplex (UK), C-406/08, Racc. pag. I-817, punto 39 e giurisprudenza citata]. Spetta al giudice nazionale verificare se siffatte esigenze siano rispettate.

37 Alla luce delle precedenti considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 90/434 deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che assoggetti la concessione dei vantaggi fiscali applicabili ad un'operazione di scissione conformemente alle disposizioni della suddetta direttiva alla condizione che la domanda relativa a tale operazione sia presentata entro un termine determinato. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare se le modalità di attuazione del termine stesso e, più in particolare, la determinazione del punto di partenza di quest'ultimo siano sufficientemente precise, chiare e prevedibili al fine di permettere ai soggetti passivi dell'imposta di conoscere i loro diritti e di accertarsi che gli stessi siano in grado di fruire dei vantaggi fiscali previsti dalle disposizioni della direttiva in parola.

Sulle spese

38 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 (Quinta Sezione) dichiara:

L'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 90/434/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi, deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che assoggetti la concessione dei vantaggi fiscali applicabili ad un'operazione di scissione conformemente alle disposizioni della suddetta direttiva alla condizione che la domanda relativa a tale operazione sia presentata entro un termine determinato. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare se le modalità di attuazione del termine stesso e, più in particolare, la determinazione del punto di partenza di quest'ultimo siano sufficientemente precise, chiare e prevedibili al fine di permettere ai soggetti passivi dell'imposta di conoscere i loro diritti e di accertarsi che gli stessi siano in grado di fruire dei vantaggi fiscali previsti dalle disposizioni della direttiva in parola.

Firme

** Lingua processuale: lo sloveno.