

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

18 ottobre 2012 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Ricevibilità – Rinvio del diritto interno al diritto dell’Unione – Direttiva 90/435/CEE – Direttiva 90/434/CEE – Prevenzione della doppia imposizione economica – Deroga – Liquidazione di una società figlia a seguito di fusione – Distribuzione degli utili – Nozione di “liquidazione”»

Nella causa C-371/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dallo Hof van beroep te Gent (Corte d’appello di Gent, Belgio), con decisione del 28 giugno 2011, pervenuta in cancelleria il 13 luglio 2011, nel procedimento

Punch Graphix Prepress Belgium NV

contro

Belgische Staat,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta dal sig. J. Malenovský, facente funzione di presidente della Settima Sezione, dai sigg. T. von Danwitz (relatore) e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Punch Graphix Prepress Belgium NV, da J. Dumon, advocaat;
- per il governo belga, da J.-C. Halleux e M. Jacobs, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Mölls 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

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione dell’articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 6), come modificata

dalla direttiva 2006/98/CE del Consiglio, del 20 novembre 2006 (GU L 363, pag. 129; in prosieguo: la «direttiva 90/435»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Punch Graphix Prepress Belgium NV (in prosieguo: la «Punch Graphix») e il Belgische Staat in merito alla tassazione degli utili realizzati dalla Punch Graphix a seguito di una fusione mediante incorporazione con cui la Strobbe Graphics NV (in prosieguo: la «Strobbe Graphics»), poi divenuta Punch Graphix, ha assorbito le società Advantra Belgium NV (in prosieguo: l'«Advantra Belgium») e Strobbe NV (in prosieguo: la «Strobbe»).

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

La direttiva 90/435

3 Ai sensi dei considerando primo, terzo e quarto della direttiva 90/435:

«considerando che i raggruppamenti di società di Stati membri diversi possono essere necessari per creare nella Comunità condizioni analoghe a quelle di un mercato interno e per assicurare così l'attuazione ed il buon funzionamento del mercato comune; che queste operazioni non debbono essere intralciate da particolari restrizioni, svantaggi e distorsioni derivanti dalle disposizioni fiscali degli Stati membri; (...)

(...)

considerando che le attuali disposizioni fiscali che disciplinano le relazioni tra società madri e società figlie di Stati membri diversi variano sensibilmente da uno Stato membro all'altro e sono, in generale, meno favorevoli di quelle applicabili alle relazioni tra società madri e società figlie di uno stesso Stato membro; che la cooperazione tra società di Stati membri diversi viene perciò penalizzata rispetto alla cooperazione tra società di uno stesso Stato membro; che occorre eliminare questa penalizzazione instaurando un regime comune e facilitare in tal modo il raggruppamento di società a livello comunitario;

considerando che, quando una società madre, in veste di socio, riceve dalla società figlia utili distribuiti, lo Stato della società [madre] deve:

- astenersi dal sottoporre tali utili a imposizione,
- oppure sottoporli a imposizione, autorizzando però detta società madre a dedurre dalla sua imposta la frazione dell'imposta pagata dalla società figlia a fronte di detti utili».

4 L'articolo 4, paragrafo 1, di tale direttiva dispone quanto segue:

«Quando una società madre o la sua stabile organizzazione, in virtù del rapporto di partecipazione tra la società madre e la sua società figlia, riceve utili distribuiti in occasione diversa dalla liquidazione della società figlia, lo Stato della società madre e lo Stato della sua stabile organizzazione:

- si astengono dal sottoporre tali utili ad imposizione, o,
- li sottopongono ad imposizione, autorizzando però detta società madre o la sua stabile organizzazione a dedurre dalla sua imposta la frazione dell'imposta societaria relativa ai suddetti utili e pagata dalla società figlia e da una sua sub-affiliata, a condizione che a ciascun livello la

società e la sua sub-affiliata soddisfino i requisiti di cui agli articoli 2 e 3 entro i limiti dell'ammontare dell'imposta corrispondente dovuta».

5 La direttiva 90/435 è stata sostituita dalla direttiva 2011/96/UE del Consiglio, del 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 345, pag. 8).

La direttiva 90/434/CEE

6 Ai sensi del primo considerando della direttiva 90/434/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una SE e di una SCE tra Stati membri (GU L 225, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2006/98 (in prosieguo: la «direttiva 90/434»):

«considerando che le fusioni, le scissioni, i conferimenti d'attivo e gli scambi d'azioni che interessano società di Stati membri diversi possono essere necessari per porre in essere nella Comunità condizioni analoghe a quelle di un mercato interno e per garantire in tal modo l'instaurazione ed il buon funzionamento del mercato comune; che tali operazioni non devono essere intralciate da restrizioni, svantaggi e distorsioni particolari derivanti dalle disposizioni fiscali degli Stati membri; (...)».

7 Ai sensi dell'articolo 1, lettera a), di tale direttiva:

«Ogni Stato membro applica la presente direttiva:

a) alle operazioni di fusioni, scissioni, scissioni parziali, conferimenti d'attivo e scambi di azioni riguardanti società di due o più Stati membri».

8 L'articolo 2 della direttiva 90/434 così dispone:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si deve intendere per

a) fusione: l'operazione mediante la quale:

(...)

– una società trasferisce, a causa e all'atto dello scioglimento senza liquidazione, la totalità del proprio patrimonio, attivamente e passivamente, alla società che detiene la totalità dei titoli rappresentativi del suo capitale sociale».

9 La direttiva 90/434 è stata sostituita dalla direttiva 2009/133/CE del Consiglio, del 19 ottobre 2009, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una SE e di una SCE tra Stati membri (GU L 310, pag. 34).

La normativa belga

10 L'articolo 671 del codice delle società recita come segue:

«La fusione mediante incorporazione è l'operazione giuridica con cui l'intero patrimonio di una o più società, che includa sia i diritti sia gli obblighi, è trasferito ad un'altra società a seguito di scioglimento senza liquidazione, a fronte dell'attribuzione di azioni e di quote della società incorporante a favore dei soci della società o delle società sciolte, eventualmente con un

sovrapprezzo in denaro che non può superare un decimo del valore nominale o, in mancanza di un valore nominale, della parità contabile delle azioni o delle quote attribuite».

11 Gli articoli 208-210 del codice delle imposte sui redditi nella versione del 1992 (in prosieguo: il «WIB92») così dispongono:

«Articolo 208

Le società in liquidazione restano assoggettate all'imposta sulle società (...)

I loro utili comprendono i plusvalori realizzati o determinati in forza della ripartizione del loro patrimonio.

Articolo 209

Se il patrimonio di una società viene ripartito a seguito di scioglimento o per un altro motivo, si considera come dividendo pagato la differenza positiva tra i pagamenti in denaro, in titoli o in altra forma e il valore rivalutato del capitale versato.

Articolo 210

§ 1 Gli articoli 208 e 209 si applicano anche:

1° in caso di fusione mediante incorporazione, fusione mediante costituzione di una nuova società, scissione mediante incorporazione, scissione mediante costituzione di nuove società, scissione mista o operazione assimilata ad una fusione mediante incorporazione;

(...)

§ 2 Nei casi di cui al paragrafo 1, il valore effettivo del patrimonio sociale, alla data in cui hanno avuto luogo le operazioni di cui sopra, viene assimilato ad un importo erogato con la ripartizione del patrimonio sociale.

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

12 Nel corso del 2001, l'Advantra Belgium, la Strobbe e la Strobbe Graphics, che avevano la sede sociale in Belgio, hanno realizzato una fusione neutra. La Strobbe Graphics deteneva in precedenza il 100% delle azioni delle altre due società. Si trattava di una fusione mediante incorporazione ai sensi dell'articolo 671 del codice delle società, ai fini della quale l'Advantra Belgium e la Strobbe sono state sciolte senza essere liquidate e hanno trasferito l'intero patrimonio alla Strobbe Graphics, poi divenuta Punch Graphix.

13 In qualità di società incorporante, la Punch Graphix ha realizzato un plusvalore di fusione di EUR 10 669 985,69. Un 95% di tale importo, vale a dire EUR 10 136 486,41, era in linea di massima deducibile dagli utili imponibili come «redditi definitivamente tassati». La base imponibile della Punch Graphix per l'esercizio 2002 ammontava tuttavia a soli EUR 8 206 489,70, di modo che la differenza non ha potuto essere dedotta per il 2002.

14 Nella dichiarazione dei redditi per il 2003, la Punch Graphix non ha chiesto la deduzione dei «redditi definitivamente tassati» trasferibili.

15 Il 19 ottobre 2007 la Punch Graphix ha presentato ricorso per ottenere l'esenzione d'ufficio dalla doppia imposizione. A tale riguardo, essa ha fatto valere che la limitazione della deduzione

dei «redditi definitivamente tassati» sino alla concorrenza della base imponibile positiva dell'anno in cui è stato realizzato il plusvalore di fusione era contraria all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435. Essa ha chiesto di imputare all'esercizio 2002, pertinente per l'esercizio 2003, i «redditi definitivamente tassati» non utilizzati, pari a EUR 911 426,85.

16 Tale domanda di esenzione d'ufficio è stata respinta dall'amministrazione tributaria con decisione dell'8 maggio 2008.

17 Con atto introduttivo del 5 agosto 2008, la Punch Graphix ha proposto ricorso dinanzi al Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Tribunale di primo grado di Bruges).

18 Con sentenza del 28 ottobre 2009, il Rechtbank van eerste aanleg te Brugge ha respinto il ricorso. Pur accogliendo la tesi della Punch Graphix secondo la quale il regime belga dei «redditi definitivamente tassati» è in linea di principio contrario all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435, nella misura in cui non consente di trasferire agli anni fiscali successivi la deduzione dei «redditi definitivamente tassati» non utilizzati, tale giudice ha respinto la domanda della Punch Graphix, ritenendo che il plusvalore di fusione di cui trattasi nel procedimento principale rientrasse nella deroga prevista dalla suddetta disposizione in quanto si tratterebbe di un caso di «liquidazione» di società figlie.

19 La Punch Graphix ha impugnato tale sentenza dinanzi allo Hof van beroep te Gent.

20 Secondo il giudice del rinvio, l'amministrazione tributaria ammette che il regime belga di deduzione dei «redditi definitivamente tassati» è contrario all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435, nella misura in cui non consente di trasferire agli anni successivi la deduzione dei «redditi definitivamente tassati» che non si era potuta utilizzare per mancanza di una sufficiente base imponibile. Tale giudice constata altresì che la controversia tra le parti ad esso sottoposta verte sulla questione di stabilire se la fusione di cui trattasi debba essere considerata una «liquidazione», ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435.

21 Il giudice del rinvio ritiene che la questione essenziale nella presente controversia sia stabilire se le autorità tributarie nazionali possano definire il campo di applicazione dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435, e più precisamente delle deroghe in esso contemplate, invocando una disposizione di diritto interno, segnatamente una disposizione che crea un'assimilazione, e dunque una disposizione che introduce una fictio, dando così un contenuto proprio ad una disposizione di diritto dell'Unione. Assimilando infatti, tramite l'applicazione degli articoli 208 e 210 del WIB92, una fusione mediante incorporazione ad una liquidazione della società figlia, il regime belga sottrarrebbe una siffatta transazione all'applicazione della norma di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435.

22 In tale contesto, lo Hof van beroep te Gent ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le autorità tributarie nazionali possano escludere l'applicazione dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435 in forza della disposizione in detto articolo secondo cui esso non si applica nell'ipotesi di liquidazione della società figlia, invocando una disposizione di diritto nazionale (nella fattispecie l'articolo 210 del WIB92) che assimila una fusione mediante incorporazione, in cui non ha luogo alcuna concreta liquidazione della società figlia, ad una fusione in cui invece detta liquidazione viene effettuata».

Sulla ricevibilità della domanda di rinvio

23 La ricevibilità del rinvio pregiudiziale è messa in discussione dal governo tedesco, secondo

il quale la transazione di cui trattasi nel procedimento principale costituisce una situazione meramente interna che riguarda solo società belghe e non è quindi disciplinata dalla direttiva 90/435, dal momento che quest'ultima si applica esclusivamente alla cooperazione delle società dei diversi Stati membri.

24 Secondo tale governo, la ricevibilità del rinvio pregiudiziale non può essere ammessa nemmeno sulla base della giurisprudenza della Corte relativa ai rinvii, in forza del diritto nazionale, alle disposizioni del diritto dell'Unione per situazioni interne. Da un lato, infatti, il giudice del rinvio non attesterebbe in alcun modo un rinvio del diritto belga alla direttiva 90/435. Dall'altro, quest'ultima non sarebbe diretta a regolare le conseguenze sul piano tributario di una fusione, poiché tale questione è disciplinata esclusivamente dalla direttiva 90/434. La norma introdotta dall'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435 non può quindi essere applicata estensivamente tramite un rinvio, ai sensi del diritto nazionale, ad una situazione non contemplata da tale disposizione, bensì regolata, nel diritto dell'Unione, dalla direttiva 90/434.

25 È certamente pacifico che la controversia di cui al procedimento principale verte su una disposizione di diritto interno che si applica in un contesto meramente nazionale, mentre la direttiva 90/435 riguarda le distribuzioni di utili percepiti da società di uno Stato membro e provenienti dalle loro società figlie di altri Stati membri (v. sentenza del 12 febbraio 2009, Cobelfret, C-138/07, Racc. pag. I-731, punto 20).

26 Tuttavia risulta, in primo luogo, dalla domanda di rinvio che le due parti del procedimento principale partono dal presupposto che il diritto interno belga rinvii alla direttiva 90/435 per quanto riguarda il regime dei «redditi definitivamente tassati», circostanza tra l'altro confermata dal governo belga nelle sue osservazioni scritte presentate alla Corte. Peraltro, l'esistenza di un siffatto rinvio del diritto belga alla direttiva 90/435, nonché la ricevibilità di una domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi del medesimo, sono già state riconosciute dalla giurisprudenza della Corte, tra cui, da ultimo, l'ordinanza del 4 giugno 2009, KBC Bank e Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 e C-499/07, Racc. pag. I-4409, punti 58 e 59).

27 In secondo luogo, secondo una giurisprudenza costante, quando una normativa nazionale si conforma, per le soluzioni che essa apporta a situazioni puramente interne, a quelle adottate nel diritto dell'Unione, solo il giudice nazionale è competente, nell'ambito della ripartizione delle funzioni giurisdizionali tra i giudici nazionali e la Corte prevista dall'articolo 267 TFUE, a pronunciarsi sulla portata esatta di tale rinvio al diritto dell'Unione, assunto che la competenza della Corte è limitata all'esame delle sole disposizioni di tale diritto (ordinanza KBC Bank e Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, cit., punto 59 e giurisprudenza ivi citata).

28 La ricevibilità della domanda di rinvio non può quindi essere messa in discussione sulla base dell'ipotesi secondo cui l'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435 non riguarda *ratione materiae* una situazione come quella del procedimento principale, che sarebbe in linea di principio disciplinata esclusivamente dalla direttiva 90/434.

29 Da quanto precede risulta che occorre rispondere alla questione pregiudiziale.

Sulla questione pregiudiziale

30 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la nozione di «liquidazione» di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435 debba essere interpretata nel senso che lo scioglimento di una società nell'ambito di una fusione mediante incorporazione sia da considerare una liquidazione di tal genere.

31 Tale questione si pone nel contesto dell'assimilazione, da parte della legislazione belga, di

una siffatta operazione alla liquidazione di una società figlia. In tal senso, secondo il Belgische Staat, la norma generale di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435, vale a dire l'obbligo di evitare la doppia imposizione economica degli utili distribuiti, non è applicabile a motivo della deroga relativa agli utili distribuiti «in occasione della liquidazione» della società figlia.

32 Per rispondere a tale questione occorre constatare che la direttiva 90/435 non definisce la nozione di «liquidazione».

33 Orbene, ai sensi dell'articolo 2, lettera a), terzo trattino, della direttiva 90/434, una «fusione» è definita come un'«operazione mediante la quale una società trasferisce, a causa e all'atto dello scioglimento senza liquidazione, la totalità del proprio patrimonio, attivamente e passivamente, alla società che detiene la totalità dei titoli rappresentativi del suo capitale sociale».

34 Vero è che tale definizione di «fusione» compare nella direttiva 90/434 e non nella direttiva 90/435. Tuttavia ciò non osta a che tale definizione sia presa in considerazione ai fini dell'interpretazione della nozione di «liquidazione» ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435.

35 Va infatti ricordato che la proposta relativa alla direttiva 90/435 è stata inoltrata dalla Commissione europea lo stesso giorno di quella relativa alla direttiva 90/434, che queste due direttive sono state adottate lo stesso giorno dal Consiglio dell'Unione europea ed erano destinate ad essere trasposte contemporaneamente. Inoltre, sul piano materiale, tali direttive hanno il comune obiettivo, come risulta dal loro primo considerando, di abolire le restrizioni, gli svantaggi e le distorsioni derivanti dalle disposizioni fiscali degli Stati membri per le operazioni oggetto delle direttive medesime, vale a dire, per quanto riguarda la direttiva 90/435, la cooperazione tra società madri e società figlie di Stati membri diversi e, per quanto riguarda la direttiva 90/434, le fusioni, le scissioni ed i conferimenti d'attivo concernenti società di Stati membri diversi. Dal momento che disciplinano forme diverse di una cooperazione transnazionale delle società, tali direttive costituiscono quindi, secondo le intenzioni del legislatore, un tutt'uno, in quanto si completano a vicenda.

36 Pertanto, la suddetta definizione della nozione di «fusione» di cui all'articolo 2, lettera a), terzo trattino, della direttiva 90/434, è altresì pertinente per interpretare la nozione di «liquidazione», ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435, di modo che lo scioglimento di una società nell'ambito di una fusione mediante incorporazione non può essere considerato una «liquidazione» ai sensi di quest'ultima disposizione.

37 Alla luce dei suesposti rilievi, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che la nozione di «liquidazione» di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435 dev'essere interpretata nel senso che lo scioglimento di una società nell'ambito di una fusione mediante incorporazione non può essere considerato una liquidazione di tal genere.

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 (Settima Sezione) dichiara:

La nozione di «liquidazione» di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, come modificata dalla direttiva 2006/98/CE del Consiglio, del 20 novembre 2006, dev'essere interpretata nel senso che lo scioglimento di

una società nell'ambito di una fusione mediante incorporazione non può essere considerato una liquidazione di tal genere.

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.