Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

13 marzo 2025 *

«Rinvio pregiudiziale – Regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi – Direttiva 2011/96/UE – Articolo 1, paragrafo 4 – Prevenzione dell'evasione fiscale, della frode fiscale e dell'abuso – Articolo 4, paragrafo 1 – Divieto di sottoporre a imposizione utili percepiti – Effetto diretto – Inclusione del dividendo distribuito dalla società figlia nella base imponibile della società madre – Deduzione del dividendo distribuito dalla base imponibile della società madre – Limitazione della deduzione – Regime di trasferimento infragruppo che consente di trasferire gli utili realizzati da talune società ad altre»

Nella causa C-135/24,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio), con decisione del 29 gennaio 2024, pervenuta in cancelleria il 20 febbraio 2024, nel procedimento

John Cockerill SA

contro

État belge,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da A. Kumin (relatore), presidente di sezione, I. Ziemele e S. Gervasoni, giudici,

avvocato generale: R. Norkus

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la John Cockerill SA, da M. Possoz, avocat e H. Vanhulle, advocaat;

– per il governo belga, da S. Baeyens, P. Cottin e C. Pochet, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da A. Ferrand e W. Roels, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il francese.

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 1, paragrafo 4, e dell'articolo 4 della 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 2011, L 345, pag. 8), come modificata dalla direttiva 2015/121 del Consiglio, del 27 gennaio 2015 (GU 2015, L 21, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva 2011/96»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la John Cockerill SA e l'État belge (Stato belga) in merito alla dichiarazione dei redditi della John Cockerill SA per l'esercizio fiscale 2020.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 1 della direttiva 2011/96 prevede quanto segue:

«1. Ogni Stato membro applica la presente direttiva:

a) alla distribuzione degli utili percepiti da società di questo Stato membro e provenienti dalle loro filiali di altri Stati membri;

(...)

2. Gli Stati membri non applicano i benefici della presente direttiva a una costruzione o a una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità della presente direttiva, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti.

Una costruzione può comprendere più di una fase o parte.

3. Ai fini del paragrafo 2, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica.

4. La presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso».

4 L'articolo 4, paragrafo 1, di detta direttiva così dispone:

«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 membro della società madre e lo Stato della sua stabile organizzazione:

a) si astengono dal sottoporre tali utili a imposizione nella misura in cui essi non sono deducibili per la società figlia e sottopongono tali utili a imposizione nella misura in cui essi sono deducibili per la società figlia; o

b) li sottopongono a 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 ricadano nelle definizioni di cui all'articolo 2 e soddisfino i requisiti di cui all'articolo 3 entro i limiti dell'ammontare dell'imposta corrispondente dovuta».

Diritto belga

5 La controversia principale è disciplinata dalle disposizioni del code des impôts sur les revenus del 1992 (codice delle imposte sui redditi), nella versione in vigore nel corso dell'esercizio fiscale 2020 (in prosieguo: il «CIR 1992»).

6 L'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 2011/96 è recepito nel diritto belga dagli articoli 202 e seguenti del CIR 1992. Il legislatore belga ha optato per il metodo cosiddetto di «inclusione-deduzione», secondo il quale, in sostanza, i dividendi distribuiti da una società figlia sono dapprima inclusi nella base imponibile della società madre, poi dedotti da tale base, in quanto «redditi definitivamente tassati» (in prosieguo: i «RDT»), se le condizioni di legge sono soddisfatte. Se i RDT sono superiori alla base imponibile della società, le eccedenze possono essere riportate agli esercizi successivi.

7 Il CIR 1992 prevede, inoltre, un regime di «trasferimento infragruppo». Tale regime consente alle società beneficiarie belghe, nel rispetto di determinate condizioni, di trasferire la totalità o una parte del loro utile a società dello stesso gruppo che abbiano subìto perdite nel corso dello stesso periodo imponibile. Per la società che effettua il trasferimento, l'importo trasferito è dedotto dagli utili del periodo d'imposta (articolo 205/5 del CIR 1992). Per la società beneficiaria del trasferimento, l'importo trasferito è incluso nella base imponibile (articolo 185, paragrafo 4, del CIR 1992).

8 Una limitazione è prevista all'articolo 207, ottavo comma, del CIR 1992, il quale è così formulato:

«Nessuna delle deduzioni di cui agli articoli da 199 a 206, 536 e 543 può essere applicata all'importo del trasferimento infragruppo previsto all'articolo 185, [paragrafo 4, primo comma], che è incluso nella base imponibile».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

9 La John Cockerill è una società stabilita in Belgio ivi soggetta all'imposta sulle società.

10 Nel corso del 2019, essa ha percepito dividendi provenienti dalla sua partecipazione in società figlie stabilite in Belgio, in altri Stati membri dell'Unione europea e in paesi terzi, una parte dei quali, per un importo pari a EUR 96 302 105, soddisfa, secondo tale società, le condizioni per beneficiare del regime RDT. Inoltre, nello stesso anno, la società ha beneficiato di un trasferimento infragruppo di EUR 43 697 824,53, che è stato aggiunto alla sua base imponibile.

11 Tuttavia, a causa della limitazione della deduzione di cui all'articolo 207, ottavo comma, del CIR 1992, la John Cockerill non ha potuto dedurre dalla sua base imponibile tutti i dividendi percepiti che soddisfacevano le condizioni per beneficiare del regime RDT. Di conseguenza, le è stata richiesta una somma di EUR 13 057 328,95 a titolo di imposta sulle società per l'esercizio d'imposta 2020. Orbene, secondo tale società, se essa non avesse percepito alcun dividendo che soddisfacesse le condizioni per beneficiare del regime RDT durante l'esercizio di cui trattasi, la sua base imponibile sarebbe stata negativa, cosicché essa non sarebbe stata debitrice d'imposta.

12 La John Cockerill ritiene che tale situazione, che la porta ad essere debitrice d'imposta laddove non lo sarebbe stata se non avesse percepito dividendi, sia contraria alla direttiva 2011/96. Pertanto, il 20 aprile 2021, essa ha presentato un reclamo all'amministrazione tributaria belga al fine di contestare l'imposizione a cui è stata assoggettata. Poiché tale reclamo è stato respinto, il 5 dicembre 2022 essa ha adito il tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio), giudice del rinvio, con un ricorso avente il medesimo oggetto.

13 Dinanzi a tale giudice, la John Cockerill sostiene che, poiché l'articolo 207, ottavo comma, del CIR 1992 non consente la deduzione dei RDT dell'anno in corso dal trasferimento infragruppo ricevuto, essa è privata di un vantaggio fiscale. Essa ravvisa in ciò una differenza di trattamento contraria alla direttiva 2011/96 ove si confronti la situazione di una società che riceve dividendi esentati in virtù di tale direttiva con la situazione di un'altra che non ne riceve, allorché entrambe hanno beneficiato dello stesso trasferimento infragruppo.

14 Lo Stato belga sottolinea, da parte sua, che la *ratio* del regime di trasferimento infragruppo consiste nel garantire una giusta compensazione tra gli utili e le perdite subite all'interno di un gruppo di società. Pertanto, l'articolo 207, ottavo comma, del CIR 1992 mira a limitare l'interesse di un trasferimento che ecceda la perdita fiscale della società che riceve il trasferimento e a contrastare così qualsiasi volontà di abusare di tale regime neutralizzando i vantaggi che deriverebbero da un trasferimento infragruppo troppo elevato. In ogni caso, i RDT che non hanno potuto essere dedotti in forza di tale disposizione sarebbero riportabili agli esercizi successivi.

15 Nutrendo dubbi quanto alla compatibilità della normativa nazionale con la direttiva 2011/96, il tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 4 della [direttiva 2011/96] abbia effetto diretto e, in combinato disposto con le altre fonti del diritto dell'Unione, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro:
   (i) che istituisce un regime di consolidamento fiscale (il trasferimento infragruppo) che consente ai gruppi di società di trasferire, nel rispetto di determinate condizioni, la totalità o una parte degli utili imponibili realizzati da alcune società figlie ad altre società figlie che abbiano subìto perdite durante l'anno di imposizione (il trasferimento infragruppo); ma

(ii) che esclude da tale beneficio le società in perdita, sino a concorrenza dei dividendi ricevuti, che soddisfino le condizioni per essere esentate ai sensi della normativa dello Stato membro che recepisce la [direttiva 2011/96].

2) Se detta normativa sia tale da rientrare nell'ambito di applicazione dell'[articolo 1, paragrafo 4, della direttiva 2011/96], il quale precisa che quest'ultima "non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso"».

Sulla ricevibilità

16 Il governo belga contesta la ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale.

17 Anzitutto, esso sostiene che tale domanda non contiene informazioni sufficienti sui fatti del procedimento principale e sulle norme di diritto interno pertinenti.

18 Inoltre, nei limiti in cui il giudice del rinvio fa riferimento, nella sua prima questione, a «società in perdita», il governo belga sostiene che non si tratta affatto di perdite nel caso di specie, in quanto i risultati della John Cockerill nell'esercizio d'imposta di cui trattasi nel procedimento principale sono positivi. Pertanto, la domanda di pronuncia pregiudiziale sarebbe puramente ipotetica.

19 Infine, la Cour de cassation (Corte di cassazione, Belgio) si sarebbe già pronunciata sul modo in cui occorre interpretare, alla luce della direttiva 2011/96, il divieto di deduzione previsto all'articolo 207, ottavo comma, del CIR 1992, cosicché il giudice del rinvio disporrebbe di tutte le informazioni necessarie per valutare i fatti concreti in diritto e per statuire nel merito.

20 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, nell'ambito della cooperazione tra quest'ultima e i giudici nazionali istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumere la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Pertanto, allorché le questioni sollevate riguardano l'interpretazione o la validità del diritto dell'Unione, la Corte è, in via di principio, tenuta a statuire (sentenza del 28 novembre 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

21 Ne consegue che le questioni relative all'interpretazione o alla valutazione della validità del diritto dell'Unione proposte dal giudice nazionale nell'ambito del contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. Il rifiuto della Corte di statuire su una questione posta da un giudice nazionale è possibile solo qualora appaia manifestamente che l'interpretazione o la valutazione della validità del diritto dell'Unione richiesta non ha alcuna relazione con la realtà effettiva o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per fornire una risposta utile alle questioni che le vengono sottoposte (sentenza del 28 novembre 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

22 Nel caso di specie, la domanda di pronuncia pregiudiziale contiene indicazioni relative al contesto di fatto e di diritto del procedimento principale che, sebbene limitate, sono tuttavia sufficienti per consentire di comprendere la portata delle questioni sollevate e la loro rilevanza ai fini della definizione di tale causa nonché per consentire alla Corte di fornire risposte utili, dando al contempo ai governi degli Stati membri e alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea.

23 Per quanto riguarda, più specificamente, la prima questione, non spetta alla Corte verificare l'esattezza della premessa di fatto sulla quale tale questione si fonda e, in ogni caso, detta questione non sembra manifestamente ipotetica, tenuto conto dell'oggetto del procedimento principale, quale descritto dal giudice del rinvio.

24 Infine, la ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale non può essere messa in discussione alla luce di un'eventuale giurisprudenza pertinente della Cour de cassation (Corte di cassazione). Anche supponendo che esista una norma di diritto nazionale in forza della quale le valutazioni in diritto effettuate da quest'ultimo organo giurisdizionale vincolano il giudice del rinvio, una siffatta norma giuridica non potrebbe privare quest'ultimo della facoltà di sottoporre alla Corte questioni di interpretazione del diritto dell'Unione relativo a siffatte valutazioni. Infatti, un organo giurisdizionale nazionale, ove ritenga che la valutazione in diritto compiuta nel grado superiore potrebbe indurlo ad emettere una decisione contraria al diritto dell'Unione, deve essere libero di sottoporre alla Corte le questioni costituenti per esso motivo di perplessità (v., in tal senso, sentenza del 15 gennaio 2013, Križan e a., C-416/10, EU:C:2013:8, punto 68 e giurisprudenza ivi citata).

25 Ne consegue che la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

Sulle questioni pregiudiziali

26 Con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 2011/96 debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro ai sensi della quale i dividendi che una società madre percepisce dalla sua società figlia devono essere, in un primo momento, inclusi nella base imponibile della società madre, prima di poter essere oggetto, in un secondo momento, di una deduzione, senza che quest'ultima si applichi all'importo di un trasferimento infragruppo incluso nella base imponibile e, in caso di risposta affermativa, se l'articolo 1, paragrafo 4, di detta direttiva autorizzi tuttavia una siffatta normativa.

27 Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 2011/96, 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 membro della società madre e lo Stato della sua stabile organizzazione «si astengono dal sottoporre tali utili a imposizione nella misura in cui essi non sono deducibili per la società figlia (...)», o «li sottopongono a 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 ricadano nelle definizioni di cui all'articolo 2 [di tale direttiva] e soddisfino i requisiti di cui all'articolo 3 [di quest'ultima] entro i limiti dell'ammontare dell'imposta corrispondente dovuta».

28 La direttiva 2011/96 lascia così esplicitamente la scelta agli Stati membri tra il regime di esenzione e il regime di imputazione, rispettivamente previsti alle lettere a) e b) dell'articolo 4, paragrafo 1, di quest'ultima (v., per analogia, sentenza del 20 ottobre 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

29 In base al fascicolo di cui dispone la Corte, il Regno del Belgio ha optato per il sistema di esenzione, previsto all'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/96. È quindi solo alla luce di tale disposizione che occorre rispondere alle questioni sollevate.

30 L'obbligo previsto all'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/96 non è subordinato ad alcuna condizione ed è formulato con la sola riserva dei paragrafi da 2 a 5 del medesimo articolo nonché dell'articolo 1, paragrafi da 2 a 4, di tale direttiva (v., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

31 Pertanto, gli Stati membri non hanno il diritto di assoggettare il godimento del vantaggio derivante dall'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva a condizioni diverse da quelle previste da quest'ultima (v., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

32 In tale contesto, dalla giurisprudenza della Corte risulta che la direttiva 2011/96 tende ad assicurare la neutralità, sotto il profilo fiscale, della distribuzione di utili da parte di una società figlia con sede in uno Stato membro alla sua società madre stabilita in un altro Stato membro (v., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

33 Al fine di assicurare l'obiettivo della neutralità, sotto il profilo fiscale, della distribuzione di utili da parte di una società figlia con sede in uno Stato membro alla sua società madre stabilita in un altro Stato membro, la direttiva 2011/96 mira ad evitare, in particolare, mediante la regola prevista all'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), una doppia imposizione di tali utili, in termini economici, vale a dire ad evitare che gli utili distribuiti siano colpiti, una prima volta, a carico della società figlia, e, una seconda volta, a carico della società madre (v., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

34 Pertanto, l'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/96 vieta agli Stati membri di sottoporre a imposizione la società madre a titolo di utili distribuiti dalla sua società figlia, senza distinguere a seconda che l'imposizione della società madre abbia come fatto generatore la percezione di tali utili o la loro ridistribuzione. Rientra in tale divieto anche una normativa nazionale che, pur non assoggettando ad imposta i dividendi percepiti dalla società madre in quanto tali, può comportare che la società madre subisca indirettamente un'imposizione su tali dividendi (v., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

35 Infatti, una normativa di questo tipo non è compatibile né con il testo né con gli obiettivi e il sistema della direttiva 2011/96, poiché non consente di raggiungere pienamente l'obiettivo della prevenzione della doppia imposizione economica, quale previsto dall'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva (v., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

36 Nel caso di specie, come risulta dal punto 6 della presente sentenza, l'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/96 è recepito nel diritto belga dagli articoli 202 e seguenti del CIR 1992. In sostanza, tali disposizioni prevedono un sistema cosiddetto di «inclusione-deduzione», in forza del quale, in un primo momento, i dividendi percepiti dalla società madre sono inclusi nella sua base imponibile e, in un secondo momento, tali dividendi sono dedotti da tale base, in quanto RDT, nella misura in cui sussistono utili imponibili in capo alla società madre a seguito della deduzione delle perdite e degli altri utili esentati. Se i RDT sono superiori alla base imponibile della società in questione, le eccedenze possono essere riportate agli esercizi successivi.

37 Dalla decisione di rinvio risulta altresì che il regime di «trasferimento infragruppo» consente, a determinate condizioni, alle società beneficiarie belghe di trasferire la totalità o una parte del loro utile a società dello stesso gruppo che abbiano subìto perdite nel corso del medesimo periodo d'imposta, e l'importo trasferito è incluso nella base imponibile della società beneficiaria del trasferimento.

38 Ciò premesso, l'articolo 207, ottavo comma, del CIR 1992 prevede che nessuna deduzione, neppure la deduzione dei RDT, possa essere applicata all'importo del trasferimento infragruppo incluso nella base imponibile della società beneficiaria di tale trasferimento.

39 La John Cockerill afferma, in sostanza, che l'applicazione del divieto di cui all'articolo 207, ottavo comma, del CIR 1992 comporta un'imposizione indiretta dei dividendi da essa percepiti, sebbene essi soddisfino le condizioni per essere esentati ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/96.

40 A questo proposito, per quanto riguarda l'esistenza di un'eventuale imposizione indiretta dei dividendi, alla quale, come ricordato al punto 34 della presente sentenza, osterebbe detto articolo 4, paragrafo 1, lettera a), occorre confrontare una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, nell'ambito della quale una società madre come la John Cockerill ha dovuto rispettare, in sede di deduzione fiscale, il divieto previsto all'articolo 207, ottavo comma, del CIR 1992, con una situazione in cui lo Stato membro interessato abbia istituito un sistema di mera esenzione comportante l'esclusione dei dividendi dalla base imponibile di tale società (v., per analogia, sentenza del 20 ottobre 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, punti da 42 a 44).

41 Orbene, come sostenuto dalla Commissione europea nelle sue osservazioni scritte, sembra che la combinazione del regime belga dei RDT, quale era in vigore nel corso dell'esercizio fiscale di cui trattasi nel procedimento principale, con il regime di trasferimento infragruppo abbia come effetto il fatto che la percezione di dividendi che devono essere esentati in forza dell'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/96 possa comportare un'imposizione più gravosa della società madre che abbia ricevuto un trasferimento infragruppo rispetto a quella alla quale essa sarebbe stata assoggettata se non avesse ricevuto tali dividendi, o se tali dividendi fossero stati puramente e semplicemente esclusi dalla sua base imponibile.

42 Se così è, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, la percezione di tali dividendi non sarebbe fiscalmente neutra per la società madre, contrariamente all'obiettivo perseguito dall'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/96 (v., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punto 46).

43 È irrilevante, in tale contesto, il fatto che il regime di trasferimento infragruppo sia un meccanismo volontario di diritto nazionale o che i RDT che non hanno potuto essere utilizzati per un determinato anno possano essere riportati all'anno successivo.

44 Infatti, da un lato, il modo in cui il regime di esenzione previsto all'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/96 è attuato dal legislatore belga implica necessariamente un'interazione tra i dividendi e gli altri elementi della base imponibile, come il trasferimento infragruppo; gli effetti di una siffatta interazione devono tuttavia essere conformi alla direttiva 2011/96 (v., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punto 49).

45 Dall'altro lato, se è vero che i RDT che non hanno potuto essere utilizzati per un determinato anno, in applicazione del divieto di deduzione di cui all'articolo 207, ottavo comma, del CIR 1992, possono essere riportati all'esercizio fiscale successivo, ciò non toglie che la percezione dei dividendi, nell'ambito dell'applicazione di un regime fiscale come quello di cui trattasi nel procedimento principale, può, in talune situazioni, comportare un'imposizione più gravosa della società madre rispetto al caso in cui tali dividendi fossero stati esclusi dalla sua base imponibile. Poiché è possibile che l'onere fiscale della società madre venga pregiudicato, si deve considerare che quest'ultima, per tale motivo, subisce indirettamente un'imposizione sui dividendi che essa percepisce dalla sua società figlia (v., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punto 53).

46 Per quanto riguarda la questione se un siffatto regime fiscale possa nondimeno essere autorizzato ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 4, della direttiva 2011/96, occorre ricordare che, in forza di tale disposizione, tale direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso.

47 A questo proposito, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, affinché una normativa nazionale possa essere considerata diretta ad evitare l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso, il suo scopo specifico deve essere quello di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate a fruire indebitamente di un vantaggio fiscale. Per contro, una presunzione generale di evasione e di abuso non può giustificare un provvedimento fiscale che pregiudichi gli obiettivi di una direttiva (v., in tal senso, ordinanza del 14 giugno 2018, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, punti 43 e 44 e giurisprudenza citata).

48 Orbene, nel caso di specie, nulla indica che il divieto di deduzione di cui all'articolo 207, ottavo comma, del CIR 1992 abbia lo scopo specifico di escludere dal beneficio di un vantaggio fiscale le costruzioni puramente artificiose finalizzate a fruirne indebitamente. Al contrario, risulta che tale disposizione esclude in generale l'imputazione dei RDT al trasferimento infragruppo, indipendentemente dall'esistenza di un abuso fiscale.

49 L'articolo 1, paragrafo 4, della direttiva 2011/96 non autorizza quindi uno Stato membro ad applicare una disposizione nazionale, quale l'articolo 207, ottavo comma, del CIR 1992, nella misura in cui essa eccede quanto necessario per prevenire l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso.

50 Nei limiti in cui, nelle sue osservazioni scritte, il governo belga fa riferimento, inoltre, all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2011/96, occorre ricordare che, in forza di tale disposizione, gli Stati membri non applicano i vantaggi di tale direttiva a una costruzione o a una serie di costruzioni

che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità della presente direttiva, non è genuina alla luce di tutti i fatti e le circostanze pertinenti.

51 A tale riguardo, è sufficiente rilevare che, nel caso di specie, il governo belga non sostiene che l'operazione al termine della quale la John Cockerill ha percepito dividendi che possono essere esentati, conformemente all'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/96, costituisse una siffatta costruzione, né ciò emerge da alcun elemento del fascicolo di cui dispone la Corte.

52 Infine, se, dopo aver proceduto al confronto di cui al punto 40 della presente sentenza, il giudice del rinvio dovesse concludere che, nel caso di specie, la percezione di dividendi da parte della John Cockerill non era fiscalmente neutra, occorre rilevare, per quanto riguarda le conseguenze da trarre da tale conclusione, che, da un lato, in forza del principio del primato, il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto dell'Unione ha l'obbligo di garantire la piena efficacia delle medesime, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale (sentenza del 24 giugno 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, punto 58 e giurisprudenza ivi citata).

53 Dall'altro lato, dalla giurisprudenza della Corte risulta che l'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/96 ha effetto diretto (v., per analogia, sentenza del 12 febbraio 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punti da 63 a 65).

54 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 1, paragrafo 4, e l'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 2011/96 devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa di uno Stato membro ai sensi della quale i dividendi che una società madre percepisce dalla sua società figlia devono essere, in un primo momento, inclusi nella base imponibile della società madre, prima di poter essere oggetto, in un secondo momento, di una deduzione, senza che quest'ultima si applichi all'importo di un trasferimento infragruppo incluso nella base imponibile.

Sulle spese

55 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 (Sesta Sezione) dichiara:

L'articolo 1, paragrafo 4, e l'articolo 4, paragrafo 1, della 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, come modificata dalla direttiva (UE) 2015/121 del Consiglio, del 27 gennaio 2015,

devono essere interpretati nel senso che:

essi ostano a una normativa di uno Stato membro ai sensi della quale i dividendi che una società madre percepisce dalla sua società figlia devono essere, in un primo momento,

inclusi nella base imponibile della società madre, prima di poter essere oggetto, in un secondo momento, di una deduzione, senza che quest'ultima si applichi all'importo di un trasferimento infragruppo incluso nella base imponibile.

Firme