SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

16 giugno 2011 *

Nel procedimento C-212/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polonia) con decisione 15 marzo 2010, pervenuta in cancelleria il 3 maggio 2010, nella causa

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. J.-C. Bonichot (relatore), presidente di sezione, dal sig. K. Schiemann, dalle sig.re C. Toader, A. Prechal e dal sig. E. Jarašiūnas, giudici,

* Lingua processuale: il polacco.

avvocato generale: sig. P. Mengozzi
cancelliere: sig. K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 7 aprile 2011,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Logstor ROR Polska sp. z o.o., dai sigg. T. Konik e K. Gil, doradcy podatkowi;

— per il Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, dal sig. G. Pasterczyk, in qualità di agente;

— per il governo polacco, dal sig. M. Szpunar nonché dalle sig.re A. Kramarczyk e A. Kraińska, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, dalle sig.re M. Afonso e K. Herrmann, 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'art. 4, n. 2, 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 presentata nell'ambito di una controversia tra la Logstor ROR Polska sp. z o.o. (in prosieguo: la «Logstor ROR Polska»), con sede in Zabrze (Polonia), ed il Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (direttore dell'amministrazione finanziaria di Katowice), riguardo al pagamento di un'imposta, denominata «imposta sugli atti di diritto privato», reclamata in ragione di una modifica del contratto di società della Logstor ROR Polska a causa di prestiti accordati a quest'ultima dal suo socio.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Ai sensi del suo primo «considerando», la direttiva 69/335 aveva per obiettivo di promuovere la libera circolazione dei capitali, considerata come libertà fondamentale essenziale per la creazione di un mercato interno. Nell'ambito di tale obiettivo, come emerge dal sesto-ottavo «considerando» di tale direttiva, essa era diretta ad

armonizzare l'imposta alla quale sono sottoposti i conferimenti a società nell'Unione europea con l'introduzione di un'imposta unica sulla raccolta di capitali applicabile una sola volta nel mercato comune e con la soppressione di tutte le altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche di tale imposta unica.

4 A tal fine gli artt. 1-9 della suddetta direttiva prevedevano la riscossione di un'imposta armonizzata sui conferimenti versati a società di capitali, chiamata «imposta sui conferimenti».

5 Ai sensi dell'art. 4, n. 1 della direttiva 69/335:

«Sono sottoposte all'imposta sui conferimenti le operazioni seguenti:

(…)

c) l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura;

d) l'aumento del patrimonio sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura, remunerato non con quote rappresentative del capitale o del patrimonio stesso, bensì con diritti della stessa natura di quelli dei soci, quali il diritto di voto, la partecipazione agli utili o all'attivo risultante dalla liquidazione;

(…)».

6 A norma dell'art. 4, n. 2, della stessa direttiva:

«Le seguenti operazioni possono continuare ad essere assoggettate all'imposta sui conferimenti se, alla data del 1º luglio 1984, l'aliquota ad esse applicabile era dell'1 %;

(…)

c) il prestito contratto da una società di capitali se il creditore ha diritto ad una quota degli utili della società;

d) il prestito contratto da una società di capitali presso un socio, un congiunto o un figlio di un socio, nonché quello contratto presso un terzo quando esso è garantito da un socio, a condizione che tali prestiti abbiano la stessa funzione di un aumento del capitale sociale.

(…)».

7 Ai sensi dell'art. 7, nn. 1 e 2, della direttiva 69/335:

«1. Gli Stati membri esentano dall'imposta sui conferimenti le operazioni diverse da quelle di cui all'articolo 9 e che, alla data del 1º luglio 1984, erano esentate o assoggettate ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50 %.

L'esenzione è sottoposta alle condizioni che a tale data erano applicabili per la concessione dell'esenzione o, se del caso, per l'assoggettamento ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50 %.

(…)

2. Gli Stati membri possono esentare dall'imposta sui conferimenti o assoggettare ad un'unica aliquota non superiore all'1 % le operazioni diverse da quelle di cui al paragrafo 1».

8 Il secondo ed il terzo «considerando» della direttiva 85/303, che ha stabilito il testo della direttiva 69/335 in vigore alla data dei fatti nella causa principale, enunciavano quanto segue:

«considerando che gli effetti economici dell'imposta sui conferimenti sono sfavorevoli al raggruppamento e allo sviluppo delle imprese; che tali effetti sono particolarmente negativi nell'attuale congiuntura, la quale impone di attribuire priorità al rilancio degli investimenti;

considerando che la migliore soluzione per realizzare tali obiettivi consisterebbe nel sopprimere l'imposta sui conferimenti; che, peraltro, la diminuzione del gettito fiscale che ne deriverebbe risulta inaccettabile per alcuni Stati membri: che si deve quindi lasciare agli Stati membri la possibilità di esentare o di assoggettare all'imposta sui conferimenti, totalmente o parzialmente, le operazioni che rientrano nel campo d'applicazione di tale imposta, restando inteso che l'aliquota applicata deve essere unica all'interno di uno stesso Stato membro».

9 La direttiva 69/335 è stata abrogata, a decorrere dal 1º gennaio 2009, dall'art. 16 della direttiva del Consiglio 12 febbraio 2008, 2008/7/CE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 46, pag. 11).

Il diritto nazionale

10 La Repubblica di Polonia ha aderito all'Unione europea il 1º maggio 2004.

La legislazione relativa all'imposta sui conferimenti in vigore dal 1º luglio 1984

11 La legge del 19 dicembre 1975 sull'imposta di registro (Dz. U n. 45, pos. 226) prevedeva che gli atti costitutivi di una società da parte delle persone fisiche e giuridiche fossero tassati con l'imposta di registro. Un decreto, adottato in Consiglio dei Ministri, del 16 maggio 1983 (Dz. U n. 34, pos. 161), entrato in vigore il 1º luglio 1983, definiva l'oggetto di tale imposta di registro. Il suo art. 54, n. 5, disponeva quanto segue:

«Sono considerati far parte del capitale sociale anche i prestiti accordati da uno dei soci o azionisti se la somma totale dei prestiti non rimborsati alla data di concessione del prestito supera il 50 % del capitale sociale».

12 In tal caso il tasso di imposizione ammontava al 5 % del valore del prestito.

La legislazione relativa all'imposta sui conferimenti in vigore tra il 1º gennaio 2001 e il 30 aprile 2004

13 Tra il 1º gennaio 2001 ed il 30 aprile 2004, le stesse operazioni sono state assoggettate all'imposta sugli atti di diritto privato, secondo un'aliquota decrescente.

14 L'art. 1, n. 1, della legge del 9 settembre 2000, relativa all'imposta sugli atti di diritto privato (Dz. U n. 86, pos. 959; in prosieguo: la «legge PCC del 2000»), assoggettava all'imposta sugli atti di diritto privato i contratti di società nonché le loro modifiche, qualora fossero all'origine di un aumento della base imponibile della stessa imposta.

15 L'art. 1, n. 3, della legge PCC del 2000 disponeva quanto segue:

«Nel caso di un contratto di società, per modifica del contratto si intende:

(…)

4) i versamenti complementari, i prestiti accordati alla società dai soci (azionisti), nonché la concessione, a titolo gratuito, da parte di un socio (azionista) alla società, di beni o diritti patrimoniali».

16 L'art. 7, n. 1, punto 9, della legge PCC del 2000 definiva, in funzione dell'importo dei prestiti, un tasso di imposizione decrescente, variante tra l'1 % e lo 0,5 % dell'importo delle operazioni. Il prestito in parola nella causa principale era quindi soggetto all'aliquota dello 0,5 %.

La legislazione relativa all'imposta sui conferimenti in vigore tra il 1º maggio 2004 e il 31 dicembre 2006

17 La legge recante modifica della legge relativa all'imposta sugli atti di diritto privato, del 19 dicembre 2003 (Dz. U n. 6, pos. 42), ha modificato la legge PCC del 2000 esentando da tale imposta i prestiti accordati ad una società di capitali da un socio o da un azionista. Ai sensi dell'art. 9, punto 10, lett. h), della legge PCC del 2000, nella

versione risultante dal testo unico di quest'ultima in vigore a decorrere dal 1º maggio 2004 (DZ. U n. 41, pos. 399):

«Sono esentati dall'imposta gli atti di diritto privato seguenti:

(…)

10) i prestiti accordati (…)

h) da un socio (o azionista) ad una società di capitali;

(…)».

La legislazione relativa all'imposta sui conferimenti in vigore tra il 1º gennaio 2007 e il 31 dicembre 2008

18 L'art. 9, punto 10, lett. h), della legge PCC del 2000, nella versione in vigore a decorrere dal 1º maggio 2004, che esentava i prestiti accordati ad una società di capitali da un socio o azionista, è stato abrogato a partire dal 1º gennaio 2007 dall'art. 2, punto 9, lett. c), terzo trattino, della legge del 15 novembre 2006 che modifica, da una parte, la legge relativa all'imposta sulle successioni e donazioni nonché, dall'altra, la legge relativa all'imposta sugli atti di diritto privato (Dz. U n. 222, pos. 1629; in prosieguo: la «legge PCC del 2007»).

19 Siffatte operazioni di prestito sono quindi considerate come una modifica del contratto di società a norma dell'art. 1, n. 3, punto 2, della legge PCC del 2007 e tassate con l'aliquota uniforme dello 0,5 % ai sensi dell'art. 7, n. 1, punto 9, della stessa legge.

La legislazione relativa all'imposta sui conferimenti in vigore a partire dal 1º gennaio 2009

20 La legge del 7 novembre 2008 (Dz. U n. 209, pos. 1319) ha trasposto in diritto polacco la direttiva 2008/7 ed ha esentato dall'imposta sugli atti di diritto privato i prestiti accordati ad una società di capitali da uno dei suoi soci o azionisti, ai sensi dell'art. 9, punto 10, lett. i), di questa stessa legge.

Controversia nella causa principale e questione pregiudiziale

21 Il 9 luglio 2007 la Logstor ROR Polska ha concluso con il suo socio, cioè la Logstor Holding A/S, un'integrazione al contratto di prestito, datato 15 settembre 2004, in base alla quale è stato aumentato l'importo del prestito, precedentemente accordato per un importo di EUR 2 600 000, sino a EUR 5 233 000. Il 14 agosto 2007 la Logstor ROR Polska ha concluso, col medesimo socio, un altro contratto di prestito per un importo di PLN 8 000 000.

22 Conformemente alla legislazione polacca in vigore alla data delle suddette operazioni di prestito, queste ultime sono state assoggettate all'imposta sugli atti di diritto privato.

23 Considerando che, in forza della direttiva 69/335, essa aveva il diritto di esigere l'esenzione dall'imposta sugli atti di diritto privato sulla base delle operazioni in parola, la Logstor ROR Polska ha chiesto all'amministrazione tributaria di constatare l'esistenza di un indebito corrispondente all'importo totale dell'imposta assolta.

24 In seguito al rigetto di tale domanda ed al ricorso amministrativo contro il rigetto, la Logstor ROR Polska ha adito il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunale amministrativo del voivodato di Gliwice).

25 Alla luce del precedente contesto, il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 4, n. 2, della [direttiva 69/335] autorizzi uno Stato membro a introdurre nuovamente, a decorrere dal 1º gennaio 2007, un'imposta sui conferimenti a titolo del prestito contratto da una società di capitali, se il creditore ha diritto ad una quota degli utili della società, nel caso in cui lo Stato membro abbia rinunciato in precedenza a riscuotere tale imposta alla data della sua adesione [all'Unione] (il 1º maggio 2004)».

Sulla questione pregiudiziale

26 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 4, n. 2, della direttiva 69/335, nella versione applicabile nella causa principale, debba essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro introduca nuovamente un'imposta sui conferimenti sul prestito contratto da una società di capitali, se il creditore ha diritto ad una quota degli utili della società, qualora il medesimo Stato membro abbia rinunciato in precedenza alla riscossione dell'imposta in parola.

27 Occorre preliminarmente rilevare che il governo polacco ha contestato, dinanzi alla Corte, la presentazione del diritto nazionale effettuata dal giudice del rinvio.

28 Esso sostiene infatti che sarebbe inesatto affermare, come fa il giudice del rinvio, che la Repubblica di Polonia aveva rinunciato a percepire l'imposta sui conferimenti sulle operazioni di prestito come quella di cui alla causa principale alla data della sua adesione all'Unione. Secondo tale governo l'esenzione dei prestiti accordata alle società di capitali dai loro azionisti, tra il 1º maggio 2004 e il 1º dicembre 2006, era diretta a prevenire una doppia imposizione del medesimo capitale, la prima volta quando l'azionista erogava il prestito alla società e la seconda al momento in cui la parte del prestito non rimborsata era convertita in quote sociali.

29 Esso fa infatti valere, da una parte, che, se è vero che i prestiti accordati alle società di capitali da un socio o da un azionista sono stati esentati dall'imposta sugli atti di diritto privato tra l'anno 2004 e l'anno 2006, ciò non si verificava per gli aumenti di capitale sociale risultanti dalla conversione dei siffatti prestiti e, dall'altra, che, inversamente, la legge PCC del 2007 ha soppresso l'imposizione degli aumenti di capitale sociale risultante dal prestito di un azionista o di un socio già assoggettato all'imposta sugli atti di diritto privato, mentre al tempo stesso essa assoggettava di nuovo all'imposta in parola i prestiti accordati alle società di capitali dai loro soci o azionisti.

30 È sufficiente ricordare in proposito che non spetta alla Corte, nell'ambito del sistema di cooperazione giudiziaria istituito dall'art. 267 TFUE, rimettere in questione o verificare l'esattezza dell'interpretazione del diritto nazionale operata dal giudice del rinvio (v., in tal senso, sentenze 14 febbraio 2008, causa C-449/06, Gysen, Racc. pag. I-553, punto 17, e 11 settembre 2008, causa C-11/07, Eckelkamp e a., Racc. pag. I-6845, punto 32).

31 La Corte deve quindi risolvere la questione postale sulla base della constatazione formulata dal giudice del rinvio secondo il quale la Repubblica di Polonia aveva rinunciato, alla data della sua adesione all'Unione, cioè il 1º maggio 2004, alla riscossione dell'imposizione di cui trattasi nella causa principale.

32 Ai sensi dell'art. 4, n. 2 della direttiva 69/335, talune operazioni potevano «continuare ad essere assoggettate all'imposta sui conferimenti (...) se, alla data del 1º luglio 1984, l'aliquota ad esse applicabile era dell'1 %».

33 Tale data, presa come data di riferimento in forza del richiamato art. 4, n. 2, della direttiva 69/335, è valida anche per la Repubblica di Polonia. Infatti, in caso di adesione, un rinvio ad una data prevista nel diritto comunitario, in assenza di una disposizione contraria nell'Atto di adesione o in qualunque altro atto comunitario, vale anche per lo Stato che aderisce, anche se tale data è anteriore a quella dell'adesione (sentenza 21 giugno 2007, causa C-366/05, Optimus — Telecomunicações, Racc. pag. I-4985, punto 32). Orbene, per ciò che riguarda la Repubblica di Polonia, non vi è al riguardo alcuna disposizione diversa né nell'Atto relativo alle condizioni di adesione all'Unione europea di tale Stato, né in un altro atto del suddetto ordinamento.

34 Nella misura in cui operazioni di prestito come quelle di cui alla causa principale erano sottoposte, alla data del 1º luglio 1984, ad una tassazione ai sensi dell'art. 4, n. 2, della direttiva 69/335, la Repubblica di Polonia poteva dunque, all'atto della sua adesione all'Unione, decidere di continuare ad assoggettare all'imposta sui conferimenti tale genere di operazioni.

35 Essa non poteva però, dopo aver rinunciato, come emerge dall'esame del diritto nazionale svolto dal giudice del rinvio, a siffatta imposizione alla data della sua adesione all'Unione o a decorrere da quest'ultima, decidere di reintrodurla successivamente alla stessa data.

36 Infatti, l'art. 4, n. 2, della direttiva 69/335, il cui tenore letterale rinvia alla nozione di continuità, deve essere interpretato alla luce dell'obiettivo diretto a limitare, o addirittura a sopprimere, l'imposta sui conferimenti enunciato nel secondo e nel terzo «considerando» della direttiva 85/303. Tenendo conto di tale obiettivo, risulta dal terzo «considerando» che, solo in ragione delle difficoltà di bilancio cui avrebbero dovuto far fronte in caso di soppressione dell'imposta sui conferimenti, gli Stati membri, i quali non avevano rinunciato alla sua riscossione, potevano mantenere l'imposizione in parola.

37 I termini «[p]ossono continuare ad essere assoggettate all'imposta sui conferimenti», contenuti nell'art. 4, n. 2, della direttiva 69/335, devono pertanto essere interpretati nel senso che le operazioni considerate nel suddetto paragrafo, al fine di poter essere assoggettate all'imposta sui conferimenti, devono non solo essere state imponibili, ai sensi della medesima disposizione, a norma del diritto nazionale vigente al 1º luglio 1984, ma ancora essere state in seguito continuativamente assoggettate ad una tassazione siffatta. Nel caso contrario, lo Stato membro non sarebbe giustificato da una perdita di entrate necessitanti il mantenimento dell'imposta sui conferimenti.

38 Pertanto, il riferimento alla data del 1º luglio 1984 operato all'art. 4, n. 2, della direttiva 69/335 non può costituire per gli Stati membri che, a tale data, assoggettavano le operazioni di cui trattasi all'imposta sui conferimenti un'autorizzazione a introdurre nuovamente tale imposta dopo avervi rinunciato, il che andrebbe contro il tenore letterale della disposizione in parola e l'obiettivo di limitazione, o addirittura di soppressione, dell'imposta sui conferimenti perseguito dalla suddetta direttiva.

39 Ne risulta che uno Stato membro, il quale ha rinunciato, conformemente all'art. 7, n. 2, della direttiva 69/335, successivamente al 1º luglio 1984, ad assoggettare talune operazioni ad un'imposta sui conferimenti non può ripristinare un'imposizione siffatta su codeste stesse operazioni.

40 Occorre conseguentemente risolvere la questione sottoposta alla Corte dichiarando che l'art. 4, n. 2, della direttiva 69/335 deve essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro introduca nuovamente un'imposta sui conferimenti sul prestito contratto da una società di capitali, se il creditore ha diritto ad una quota degli utili della società, qualora tale Stato membro abbia rinunciato in precedenza alla riscossione della medesima imposta.

Sulle spese

41 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 (Quarta Sezione) dichiara:

L'art. 4, n. 2, della direttiva del Consiglio 17 giugno 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE, deve essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro introduca nuovamente un'imposta sui conferimenti sul prestito contratto da una società di capitali, se il creditore ha diritto ad una quota degli utili della società, qualora tale Stato membro abbia rinunciato in precedenza alla riscossione della medesima imposta.

Firme