Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

16 febbraio 2012*

«Fiscalità — Imposte indirette sulla raccolta di capitali — Imposta sui conferimenti gravante sulle società di capitali — Obbligo di uno Stato membro di tenere conto delle direttive non più in vigore alla data di adesione di tale Stato — Esclusione dalla base imponibile dell'ammontare relativo ai beni propri della società di capitali che sono destinati all'aumento del capitale sociale e che sono già stati sottoposti all'imposta sui conferimenti»

Nella causa C-372/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), con decisione del 26 maggio 2010, pervenuta in cancelleria il 26 luglio 2010, nel procedimento

Pak-Holdco sp. zoo

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

LA CORTE (Quarta Sezione),

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

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig.ra K. Sztranc-Sławiczek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 6 ottobre 2011,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Pak-Holdco sp. zoo, da N. Półtorak, radca prawny, e da L. Mazur, doradca podatkowy;

— per il governo polacco, da M. Szpunar nonché da A. Kraińska e A. Kramarczyk, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios 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

* Lingua processuale: il polacco.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 5, paragrafo 3, primo trattino, della direttiva 69/335/CEE del Consiglio, del 17 luglio 1969, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25) e 7, paragrafo 1, della direttiva 69/335, quale modificata dalla direttiva 85/303/CEE del Consiglio del 10 giugno 1985 (GU L 156, pag. 23).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Pak-Holdco sp. zoo (in prosieguo: la «Pak-Holdco») e il Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, in merito ad un'imposta riguardante atti di diritto privato.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 3, della direttiva 69/335:

«L'importo sul quale l'imposta è liquidata in caso di aumento del capitale sociale non comprende:

— l'ammontare relativo ai beni propri della società di capitali che sono destinati all'aumento del capitale sociale e che sono già stati sottoposti all'imposta sui conferimenti;

(...)».

4 L'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 69/335 è stato modificato più volte. Nella sua versione iniziale, esso prevedeva quanto segue:

«Fino all'entrata in vigore delle disposizioni adottate dal Consiglio in conformità del paragrafo 2:

a) l'aliquota dell'imposta sui conferimenti non può superare il 2%, né essere inferiore all'1%;

b) tale aliquota è ridotta del 50% almeno quando una o più società di capitali conferiscono la totalità dei loro patrimoni, o uno o più rami della loro attività, ad una o più società di capitali in via di creazione o già esistenti.

Questa riduzione è subordinata alla condizione che:

— i conferimenti siano esclusivamente remunerati mediante attribuzione di quote sociali; gli Stati membri hanno la facoltà di estendere la concessione della riduzione a quei casi in cui i conferimenti sono remunerati mediante attribuzione di quote sociali, unitamente ad un versamento in contanti del 10% al massimo del loro valore nominale,

— le società che partecipano all'operazione abbiano la sede della direzione effettiva, o la sede statutaria, sul territorio di uno Stato membro;

(…)».

5 La direttiva 73/79/CEE del Consiglio, del 9 aprile 1973, che modifica il campo d'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta sui conferimenti, prevista in favore di talune operazioni di ristrutturazione di società, all'articolo 7, paragrafo 1, lettera b), della direttiva concernente le imposte

indirette sulla raccolta di capitali (GU L 103, pag. 13) ha modificato l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 69/335 introducendo un punto b) bis, redatto nei seguenti termini:

«b) *bis*
l'aliquota dell'imposta sui conferimenti può essere ridotta del 50% o più, quando una società di capitali in via di costituzione o già esistente ottiene quote rappresentanti almeno il 75% del capitale sociale precedentemente emesso da un'altra società di capitale. Nel caso che tale percentuale sia raggiunta in seguito a più operazioni, soltanto l'operazione mediante la quale tale percentuale sia raggiunta in seguito a più operazioni, nonché le operazioni successive che aumentano questa percentuale, beneficiano dell'aliquota ridotta.

(...)».

6 La direttiva 73/80/CEE del Consiglio, del 9 aprile 1973, che fissa le aliquote comuni dell'imposta sui conferimenti (GU L 103, pag. 15), così disponeva:

«*Articolo 1*

L'aliquota dell'imposta sui conferimenti prevista all'articolo 7 della direttiva precitata [69/335, quale modificata dalla direttiva 73/79,] è fissata all'1% a partire dal 1º gennaio 1976.

Articolo 2

Le aliquote ridotte di cui all'articolo 7, paragrafo 1, lettere b) e b) *bis*, della precitata direttiva [, come modificata,] sono fissate dallo 0 allo 0,50% a partire dal 1º gennaio 1976.

(...)».

7 Infine, l'articolo 1, punto 2, della direttiva 85/303 ha modificato l'articolo 7 della direttiva 69/335 stabilendo:

«Il testo dell'articolo 7 [della direttiva 69/335] è sostituito dal testo seguente:

"Articolo 7

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%.

La Repubblica ellenica stabilisce le operazioni che essa esenta dall'imposta sui conferimenti.

(...)"».

8 La direttiva 85/303 ha inoltre abrogato la direttiva 73/80.

9 La direttiva 69/335 è stata abrogata dalla direttiva 2008/7/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 46, pag. 11). Tale abrogazione è tuttavia posteriore ai fatti della causa principale.

La normativa nazionale

10 L'articolo 1, paragrafo 1, punto 3, lettera d), della legge 19 dicembre 1975 sulle imposte di registro (Dz. U n. 45, voce 226), nella sua versione applicabile alla causa principale, dispone quanto segue:

«L'imposta di registro grava:

(...)

3) sui seguenti atti con cui si certificano operazioni di diritto privato:

(...)

d) gli atti che certificano la costituzione di una società ad opera di persone fisiche e giuridiche, le quali non svolgono le loro attività nell'ambito dell'economia pianificata».

11 L'articolo 54, paragrafo 1, del decreto del Consiglio dei Ministri del 16 maggio 1983 in materia di imposta di registro (Dz. U. n. 34, voce 161), nella versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo: il «decreto sull'imposta di registro»), recita:

«L'imposta di registro gravante sui contratti di società, quale applicata alla base imponibile, è pari al:

1) 10% per i conferimenti di beni immobili o di usufrutto perpetuo,

2) 5% per gli altri conferimenti».

12 L'articolo 54, paragrafo 3, del decreto sull'imposta di registro, sancisce:

«La base imponibile dell'imposta di registro è costituita:

(...)

2) in caso di aumento del capitale sociale, dal valore di cui è stato aumentato il capitale sociale».

13 Ai sensi dell'articolo 54, paragrafo 4, del decreto sull'imposta di registro:

«Il capitale sociale si estende a tutti i conferimenti dei soci, ad eccezione degli apporti in prestazioni d'opera, nonché dei versamenti supplementari nelle società a responsabilità limitata».

14 In base all'articolo 1, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sugli atti di diritto privato del 9 settembre 2000, come modificata (Dz. U del 2005, n. 41, voce 399; in prosieguo: la «legge PCC»):

«Sono soggetti ad imposta:

1) i seguenti atti di diritto privato:

(...)

k) i contratti di società (atti costitutivi);

2) le modifiche apportate ai contratti menzionati al punto 1 qualora siano all'origine di un aumento della base imponibile dell'imposta sugli atti di diritto privato (...)».

15 L'articolo 1, paragrafo 3, punto 2, della legge PCC prevede quanto segue:

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

(...)

2) per una società di capitali: il conferimento o l'aumento di un conferimento alla società il cui valore determini un aumento del capitale sociale, nonché i versamenti supplementari».

16 L'articolo 6, paragrafo 1, punto 8, della legge PCC così dispone:

«1. La base imponibile è costituita:

(...)

8) per il contratto di società:

(...)

b) in caso di modifica del contratto, dal valore dei conferimenti che accrescono il patrimonio sociale oppure dal valore di cui è stato aumentato il capitale sociale».

17 A norma dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 9, della legge PCC:

«1. Le aliquote d'imposta sono fissate come segue:

(...)

9) sui contratti di società: 0,5%».

Causa principale e questioni pregiudiziali

18 L'Elektrowna Pątnów II sp. zoo (in prosieguo: l'«EP II») e la Pak-Holdco sono due società controllate della Zespol Elektrowni Patnow Adamov Konin SA (in prosieguo: la «ZEPAK»).

19 Il 17 agosto 2005, la ZEPAK ha ceduto la totalità delle proprie partecipazioni detenute nell'EP II alla Pak-Holdco mediante un conferimento in natura a quest'ultima. L'indomani, la Pak-Holdco ha proceduto ad un aumento del capitale pari al valore di tale conferimento in natura, aumentando il valore delle quote della ZEPAK nella Pak-Holdco dell'importo di quelle prima detenute dalla ZEPAK nella EP II. Poiché tale operazione costituisce una modifica dell'atto costitutivo della Pak-Holdco ai sensi della legge PCC, essa è stata sottoposta all'imposta sugli atti di diritto privato, con l'aliquota dello 0,5%.

20 Il 31 agosto 2006 la Pak-Holdco ha chiesto ai servizi finanziari di constatare l'esistenza di un'eccedenza nel versamento dell'imposta sugli atti di diritto privato di un valore pari all'importo delle imposte versate in applicazione delle disposizioni della legge PCC, con la motivazione che quest'ultima sarebbe in contraddizione con la direttiva 69/335, il cui articolo 7, paragrafo 1, interpretato congiuntamente con le direttive 73/79, 73/80 e 85/303, vieterebbe di assoggettare all'imposta sui conferimenti l'operazione di cui trattasi e che sarebbe dunque necessario applicare in via prioritaria la direttiva 69/335. Per giunta, la Pak-Holdco riteneva che l'articolo 5, paragrafo 3, primo trattino, di tale direttiva escludesse dalla base imponibile il conferimento, da parte di un'altra società, di beni già precedentemente soggetti all'imposta sui conferimenti.

21 In seguito al diniego opposto dall'amministrazione finanziaria, la Pak-Holdco ha proposto un ricorso dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (tribunale amministrativo della voïvodie de Poznań), che ha confermato tale decisione. Questo organo giurisdizionale ha segnatamente fondato la sua sentenza sulla circostanza che le direttive 73/79 e 73/80 sono state abrogate prima dell'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea e che esse non potevano pertanto produrre effetti giuridici nei confronti del ricorrente. Inoltre, esso ha statuito che l'articolo 5, paragrafo 3, primo trattino, della direttiva 69/335 non trovava applicazione nella fattispecie.

22 Adito in cassazione, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte amministrativa suprema) si interroga sul punto se occorra dare un'interpretazione letterale o storica all'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 69/335, quale modificata dalla direttiva 85/303. Ad avviso del giudice del rinvio, la giurisprudenza della Corte non è stabile. Infatti, mentre nella sentenza del 21 giugno 2007, Optimus-Telecomunicações, C-366/05 (Racc. pag. I-4985, punto 27), la Corte si sarebbe pronunciata contro un'interpretazione storica di tale disposizione, essa avrebbe invece operato un'interpretazione di tal genere nella sentenza del 9 luglio 2009, Commissione/Spagna, C-397/07, (Racc. pag. I-6029, punto 21).

23 In tale contesto il Naczelny Sąd Administracyjny ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se per l'interpretazione dell'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 69/335 [quale modificata dalla direttiva 85/303] il giudice nazionale sia obbligato a tenere conto delle disposizioni delle direttive di modifica, segnatamente le direttive 73/79 (...) e 73/80 (...), in una situazione in cui tali direttive non fossero più in vigore al momento dell'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione (...).

2) In caso di soluzione negativa della prima questione, se l'esclusione dei beni propri della società di capitali dalla base imponibile dell'imposta sui conferimenti, di cui all'articolo 5, paragrafo 3, primo trattino, della direttiva 69/335 (...), riguardi esclusivamente i beni propri della società di capitali il cui capitale è aumentato».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

24 Con il primo quesito, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se, nel caso di uno Stato quale la Repubblica di Polonia, che ha aderito all'Unione il 1° maggio 2004, l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 69/335, quale modificata dalla direttiva 85/303, debba essere interpretato nel senso che l'esenzione obbligatoria prevista da tale disposizione si applica soltanto alle operazioni rientranti nell'ambito di applicazione di tale direttiva quale modificata, che al 1° luglio 1984 erano esentate, in tale Stato, dall'imposta sui conferimenti o che erano soggette a tale imposta con un'aliquota ridotta inferiore o pari allo 0,50%.

25 Al fine di rispondere a tale questione, occorre tener conto, quanto all'interpretazione e all'applicazione della direttiva 69/335, della situazione particolare di uno Stato, come la Repubblica di Polonia, che è diventata membro dell'Unione il 1° maggio 2004.

26 Deriva, in primo luogo, da tale constatazione che la direttiva 69/335 non era applicabile in detto Stato prima di tale data. Ogni misura in materia di imposizione o di esenzione delle operazioni rientranti nella nozione di raccolta di capitali era adottata nell'ordinamento giuridico polacco, prima della summenzionata data, sulla base esclusivamente del diritto nazionale (v. sentenza Optimus-Telecomunicações, cit., punto 26).

27 In secondo luogo, ne discende che, ai fini dell'interpretazione e dell'applicazione della direttiva 69/335 per quanto concerne la Repubblica di Polonia, un'interpretazione «storica» degli obiettivi di tale direttiva non può influenzare l'interpretazione della stessa quale in vigore dopo l'adesione di detto Stato. (v. sentenza Optimus-Telecomunicações, cit., punto 27).

28 L'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 69/335, quale modificata dalla direttiva 85/303, prevede l'obbligo chiaro e incondizionato, per gli Stati membri, di esentare dall'imposta sui conferimenti le operazioni che, al 1º luglio 1984, erano esentate o tassate ad un'aliquota pari o inferiore allo 0,50%. Tale obbligo, il cui significato è privo di ambiguità, vincola anche la Repubblica di Polonia a partire dal 1º maggio 2004 (v., in tal senso, sentenza Optimus-Telecomunicações, cit., punto 30).

29 Tale interpretazione corrisponde non solo alla chiara lettera del detto articolo 7, paragrafo 1, ma anche allo spirito e all'obiettivo primario della direttiva 69/335, che è volto a limitare il più possibile gli effetti dell'imposta sui conferimenti sulla libera circolazione dei capitali (v. sentenza Optimus-Telecomunicações, cit., punto 31).

30 Occorre rilevare, infine, che la data del 1º luglio 1984, presa come data di riferimento in forza dell'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 69/335, quale modificata dalla direttiva 85/303, è valida anche per la Repubblica di Polonia. Infatti, in caso di adesione all'Unione, un rinvio ad una data prevista nel diritto dell'Unione, in mancanza di una disposizione contraria nell'atto di adesione all'Unione o in un altro atto dell'Unione, vale anche per lo Stato che aderisce, anche se tale data è anteriore a quella dell'adesione. Orbene, per quanto riguarda la Repubblica di Polonia, non vi è a tale riguardo alcuna disposizione diversa né nell'atto di adesione di tale Stato all'Unione né in un altro atto dell'Unione (v., in tal senso, sentenze Optimus-Telecomunicações, cit., punto 32, e del 16 giugno 2011, Logstor ROR Polska, C-212/10, Racc. pag. I-5453, punto 33).

31 Da quanto precede risulta che, nel caso di uno Stato come la Repubblica di Polonia, che ha aderito all'Unione il 1º maggio 2004, in mancanza di disposizioni derogatorie nell'atto di adesione di tale Stato all'Unione o in un altro atto dell'Unione, l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 69/335, quale modificata dalla direttiva 85/303, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione obbligatoria ivi prevista si applica soltanto alle operazioni rientranti nell'ambito di applicazione di tale direttiva, quale modificata, che, al 1º luglio 1984, erano esentate in tale Stato dall'imposta sui conferimenti o che erano soggette a tale imposta con un'aliquota ridotta inferiore o pari allo 0,50% (v., in tal senso, sentenza Optimus-Telecomunicações, cit., punto 33).

32 Tale interpretazione non è rimessa in questione dal punto 21 della citata sentenza Commissione/Spagna, in cui la Corte si è limitata a circoscrivere la portata delle censure formulate dalla Commissione europea nella causa che ha dato origine a tale sentenza, precisando le operazioni che, a partire dal 1º gennaio 1986, data di adesione del Regno di Spagna alle Comunità europee, erano obbligatoriamente esentate dall'imposta sui conferimenti.

33 Di conseguenza, occorre rispondere alla prima questione che, nel caso di uno Stato, quale la Repubblica di Polonia, che ha aderito all'Unione il 1º maggio 2004, in mancanza di disposizioni derogatorie nell'atto di adesione di tale Stato all'Unione o in un altro atto dell'Unione, l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 69/335, quale modificata dalla direttiva 85/303, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione obbligatoria ivi prevista si applica soltanto alle operazioni rientranti nell'ambito di applicazione di tale direttiva, quale modificata, che, al 1º luglio 1984, erano esentate in tale Stato dall'imposta sui conferimenti o che erano soggette a tale imposta con un'aliquota ridotta inferiore o pari allo 0,50%.

Sulla seconda questione

34 Con il secondo quesito, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 5, paragrafo 3, primo trattino, della direttiva 69/335, che esclude dalla base imponibile l'«ammontare relativo ai beni propri della società di capitali che sono destinati all'aumento del capitale sociale e che sono già stati sottoposti all'imposta sui conferimenti», debba essere interpretato nel senso che sono esclusi dalla base imponibile soltanto i beni della società di capitali il cui capitale sociale è aumentato o anche quelli che, provenienti da un'altra società, aumentano tale capitale.

35 L'articolo 5, paragrafo 3, primo trattino, della direttiva 69/335 subordina l'esclusione dalla base imponibile, ivi prevista, a due condizioni, ossia, da una parte, che i beni di cui trattasi siano destinati all'aumento del capitale sociale di una società di capitali e, dall'altra, che siano già stati sottoposti all'imposta sui conferimenti.

36 Risulta pertanto dal testo di tale disposizione che essa non riguarda esclusivamente i beni della società di capitali il cui capitale sociale è aumentato. L'aggiunta di un'altra condizione, secondo cui tali beni dovrebbero inoltre appartenere alla società il cui capitale sociale è aumentato, sarebbe in contrasto con l'interpretazione letterale della predetta disposizione.

37 Tale aggiunta colliderebbe altresì con l'obiettivo che questa stessa disposizione persegue, che esclude dalla base imponibile gli importi già sottoposti all'imposta sui conferimenti, onde evitare la loro doppia imposizione, con lo scopo di promuovere la libera circolazione dei capitali (v., per analogia, sentenze del 18 marzo 1993, Viessmann, C-280/91, Racc. pag. I-971, punto 21, e del 12 novembre 2009, Elektrownia Pątnów II, C-441/08, Racc. pag. I-10799, punto 40). Infatti, l'aggiunta di una condizione supplementare a quelle poste dal testo dell'articolo 5, paragrafo 3, primo trattino, della direttiva 69/335, secondo cui i beni di cui trattasi dovrebbero inoltre appartenere alla società il cui capitale è aumentato, permetterebbe la doppia imposizione di uno stesso importo, qualora l'operazione di cui trattasi riguardasse società distinte.

38 Di conseguenza, occorre rispondere alla seconda questione che l'articolo 5, paragrafo 3, primo trattino, della direttiva 69/335, che esclude dalla base imponibile l'«ammontare relativo ai beni propri della società di capitali che sono destinati all'aumento del capitale sociale e che sono già stati sottoposti all'imposta sui conferimenti», deve essere interpretato nel senso che esso si applica a prescindere dalla questione se si tratti dei beni della società il cui capitale sociale è aumentato o di quelli che, provenendo da un'altra società, aumentano tale capitale.

Sulle spese

39 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 (Quarta Sezione) dichiara:

1) **Nel caso di uno Stato, quale la Repubblica di Polonia, che ha aderito all'Unione europea il 1º maggio 2004, in mancanza di disposizioni derogatorie nell'atto di adesione di tale Stato all'Unione europea o in un altro atto dell'Unione europea, l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 69/335/CEE del Consiglio, del 17 luglio 1969, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, quale modificata dalla direttiva 85/303/CEE del Consiglio del 10 giugno 1985, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione obbligatoria prevista da tale disposizione si applica soltanto alle operazioni rientranti nell'ambito di applicazione di**

tale direttiva quale modificata, che al 1º luglio 1984 erano esentate, in tale Stato, dall'imposta sui conferimenti o che erano soggette a tale imposta con un'aliquota ridotta inferiore o pari allo 0,50%.

2) **L'articolo 5, paragrafo 3, primo trattino, della direttiva 69/335, che esclude dalla base imponibile l'«ammontare relativo ai beni propri della società di capitali che sono destinati all'aumento del capitale sociale e che sono già stati sottoposti all'imposta sui conferimenti», deve essere interpretato nel senso che esso si applica a prescindere dalla questione se si tratti dei beni della società il cui capitale sociale è aumentato o di quelli che, provenendo da un'altra società, aumentano tale capitale.**

Firme