SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

12 novembre 2009 *

Nel procedimento C-441/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia) con decisione 8 luglio 2008, pervenuta in cancelleria il 7 ottobre 2008, nella causa

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dal sig. J.-C. Bonichot (relatore), presidente della Quarta Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, dai sigg. K. Schiemann e P. Kūris, giudici,

* Lingua processuale: il polacco.

avvocato generale: sig. J. Mazák
cancelliere: sig.ra R. Şereş, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 17 settembre 2009,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Elektrownia Pątnów II sp. zoo, dalla sig.ra N. Półtorak, radca prawny;

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

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra M. Afonso e dalla sig.ra 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. 5, n. 3, secondo trattino, 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 dall'Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Repubblica di Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca e agli adattamenti dei Trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 2003, L 236, pag. 33; in prosieguo: la «direttiva 69/335»).

2 La domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Elektrownia Pątnów II sp. zoo (in prosieguo: la «Elektrownia Pątnów») e il Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (Direttore dell'amministrazione finanziaria di Poznan) in merito all'applicazione della legge polacca relativa alla tassazione degli atti in materia di raccolta di capitali.

Contesto normativo

Il diritto comunitario

3 L'art. 1 della direttiva 69/335 autorizza gli Stati membri ad applicare un'imposta sui conferimenti alle società di capitali, armonizzata in conformità delle disposizioni degli artt. 2-9 di tale direttiva, denominata «imposta sui conferimenti».

4 L'art. 3 della direttiva 69/335 definisce la nozione di «società di capitali». Trattasi segnatamente, per quanto riguarda la Polonia, delle società costituite conformemente al diritto polacco e denominate «spółka akcyjna» (società per azioni) e «spółka z ograniczoną odpowiedzialnością» (società a responsabilità limitata).

5 A norma dell'art. 4, n. 1, lett. c), di tale direttiva, rientra nel novero delle operazioni sottoposte all'imposta sui conferimenti «l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura».

6 Detto art. 4, n. 2, lett. c), recita:

«2. 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».

7 L'art. 5 della direttiva 69/335 fissa la base imponibile dell'imposta sui conferimenti. Ai sensi del n. 1 di tale articolo:

«L'imposta è liquidata:

a) nel caso della costituzione di una società di capitali, dell'aumento del suo capitale sociale o dell'aumento del patrimonio sociale di cui all'articolo 4, paragrafo 1, lettere a), c) e d): sul valore reale dei beni di qualsiasi natura conferiti o da conferire dai soci, previa deduzione delle obbligazioni assunte e degli oneri sopportati dalla società a causa di ciascun conferimento. (…)

(…)

e) nel caso dei prestiti, di cui all'articolo 4, paragrafo 2, lettere c) e d): sull'importo nominale del prestito contratto».

8 L'art. 5, n. 3, secondo trattino, di tale direttiva dispone quanto segue:

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

(…)

— l'ammontare dei prestiti contratti dalla società di capitali che vengono convertiti in quote sociali e che sono già stati sottoposti all'imposta sui conferimenti».

9 L'art. 10 della medesima direttiva precisa quanto segue:

«Oltre all'imposta sui conferimenti, gli Stati membri non applicano, per quanto concerne le società, associazioni o persone giuridiche che perseguono scopi di lucro, nessuna altra imposizione, sotto qualsiasi forma:

a) per le operazioni previste all'articolo 4;

b) per i conferimenti, prestiti o prestazioni, effettuati nel quadro delle operazioni previste all'articolo 4;

(…)».

La normativa nazionale

La normativa vigente prima dell'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea

10 Conformemente all'art. 1 dell'ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych (legge relativa all'imposta sugli atti di diritto privato) del 9 settembre 2000 (in prosieguo: la «legge pcc»):

«1. Sono soggetti ad imposta:

1) i seguenti atti di diritto privato:

(…)

k) i contratti di società (atti costitutivi);

2) le modifiche dei contratti menzionati al punto 1 qualora siano all'origine di un aumento della base imponibile dell'imposta sugli atti di diritto privato,

(…) 3.Nel caso di un contratto di società, per modifiche del contratto si intendono:

(…)

4) i versamenti supplementari, i prestiti accordati da soci (azionisti) alla società nonché la cessione in uso gratuito da parte di un socio (azionista) alla società di beni o diritti patrimoniali».

11 L'art. 4, punto 1, della legge pcc dispone quanto segue:

«4. L'obbligo tributario quanto all'imposta sugli atti di diritto privato grava su:

1) le parti degli atti di diritto privato (…)».

12 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, di tale legge:

«Fatto salvo il n. 2, l'obbligo di pagare l'imposta grava in solido sulle persone fisiche, sulle persone giuridiche e sugli enti strutturati privi di personalità giuridica che hanno la qualità di parte in atti di diritto privato (…)».

13 Ai sensi dell'art. 6, n. 1, punto 8, lett. d), della suddetta legge, la base imponibile è costituita:

«nel caso di un prestito accordato da un socio o azionista alla società — dall'importo o dal valore del prestito».

14 Conformemente all'art. 2 dell'ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (legge che modifica la legge relativa all'imposta sugli atti di diritto privato) del 19 dicembre 2003:

«Agli atti di diritto privato per i quali un obbligo tributario è sorto prima dell'entrata in vigore della presente legge si applicano le disposizioni ad essa anteriori».

La normativa in vigore dopo l'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea e sino al 31 dicembre 2006

15 Ai sensi dell'art. 1º della legge pcc, come modificata dalla legge del 19 dicembre 2003 (in prosieguo: la «legge pcc emendata»):

«1. Sono soggetti ad imposta:

1) i seguenti atti di diritto privato:

(…)

k) i contratti di società (atti costitutivi),

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

3. Nel caso di un contratto di società, per modifiche del contratto si intendono:

(…)

2) per quanto riguarda una società di capitali, il conferimento o l'aumento del conferimento alla società il cui valore causi un aumento del capitale sociale, nonché i versamenti supplementari (…)».

16 L'art. 1 a, della legge pcc emendata dispone quanto segue:

«Ai sensi della presente legge si intende per:

(…)

2) società di capitali: una società a responsabilità limitata o per azioni (…)».

17 A norma dell'art. 3 di tale legge:

«1. L'obbligo tributario sorge:

(…)

2) nel momento in cui viene adottata una decisione di aumento del capitale di una società con personalità giuridica».

18 Conformemente all'art. 4 della legge di cui è causa:

«L'obbligo tributario quanto all'imposta sugli atti di diritto privato grava su:

(…)

2) una società con personalità giuridica — nel caso di aumento del capitale sociale».

19 A norma dell'art. 6 della medesima legge:

«1. La base imponibile è costituita:

(…)

8) quanto al contratto di società:

(…)

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

(…)».

20 L'art. 7 della legge pcc emendata dispone quanto segue:

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

(…)

9) sui contratti societari: 0,5 %».

21 Ai sensi dell'art. 9 della suddetta legge:

«Sono esenti dall'imposta i seguenti atti di diritto privato:

(…)

10) i prestiti accordati:

(…)

h) da un socio (azionista) ad una società di capitali».

Causa principale e questione pregiudiziale

22 La Elektrownia Pątnów è una controllata della Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (in prosieguo: la «società controllante»). Quest'ultima, tra il 2002 ed il 2004, concedeva una serie di prestiti alla Elektrowni Pątnów. Conformemente alla legge polacca allora vigente, la Elektrowni Pątnów versava l'imposta sugli atti di diritto privato sui prestiti da essa contratti.

23 Con un accordo del 25 luglio 2005, la società controllante concludeva con la Elektrownia Pątnów una convenzione che prevedeva il trasferimento a quest'ultima dei crediti di cui disponeva a titolo dei prestiti, in corrispettivo della sottoscrizione di quote della Elektrownia Pątnów.

24 Tale compensazione conduceva all'estinzione del debito della Elektrownia Pątnów nei confronti della società controllante nonché all'aumento del capitale sociale della controllata.

25 La società controllante sottoscriveva inoltre l'aumento nominale di ciascuna delle suddette quote per un importo complessivo corrispondente al suo credito nei confronti della Elektrownia Pątnów.

26 L'aumento del capitale sociale della Elektrownia Pątnów, deciso con una risoluzione adottata il 27 luglio 2005 dall'assemblea generale dei suoi soci, costituiva, ai sensi della legge polacca, una modifica del contratto di società. Tale operazione veniva sottoposta, conformemente alla legge polacca, all'imposta sugli atti di diritto privato.

27 La Elektrownia Pątnów inoltrava quindi un reclamo all'amministrazione finanziaria lamentando una doppia imposizione sui conferimenti nel caso di conversione di prestiti in capitale, in violazione dell'art. 5, n. 3, secondo trattino, della direttiva 69/335, entrata in vigore nella Repubblica di Polonia il 1° maggio 2004 in seguito all'adesione di tale Stato all'Unione europea.

28 In esito al rigetto del reclamo la Elektrownia Pątnów adiva il giudice amministrativo. Quest'ultimo respingeva il suo ricorso. La Elektrownia Pątnów presentava quindi un ricorso per cassazione. In tale contesto il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte amministrativa suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se alla luce del diritto comunitario [in particolare delle disposizioni della direttiva 69/335 (…)] l'amministrazione finanziaria, nell'assoggettare un aumento di capitale all'imposta sui conferimenti, debba tener conto di operazioni concernenti il medesimo apporto di capitale il quale sia stato assoggettato all'imposta sui conferimenti prima della data di adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea.

In particolare, se il meccanismo previsto all'art. 5, n. 3, secondo trattino, della direttiva 69/335 (…) sia applicabile ad una situazione in cui la conversione in quote di prestiti accordati ad una società di capitali di cui all'art. 4, n. 2, lett. c), della direttiva avviene dopo l'adesione, mentre tali prestiti erano già stati assoggettati in precedenza, sul

fondamento della legislazione nazionale vigente alla data di adesione, all'imposta a norma dei principi posti nella legge [pcc]?»

Sulla questione pregiudiziale

29 Il giudice del rinvio chiede in sostanza se il divieto, sancito all'art. 5, n. 3, secondo trattino, della direttiva 69/335, di tenere conto, per il calcolo dell'importo sul quale l'imposta è versata in caso di aumento del capitale sociale, dell'ammontare dei prestiti contratti dalla società di capitali convertiti in quote sociali e che sono già stati sottoposti all'imposta sui conferimenti si applichi nel caso in cui la conversione in quote sociali dei prestiti concessi ad una società di capitali sia avvenuta dopo l'adesione dello Stato membro all'Unione europea, mentre tali prestiti sono anteriori ad essa e sono stati all'epoca oggetto di un'imposta ai sensi della legge nazionale allora vigente.

30 Al fine di risolvere 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 ha aderito all'Unione europea con effetto dal 1° maggio 2004 (v., in tal senso, sentenza 21 giugno 2007, causa C-366/05, Optimus — Telecomunicações, Racc. pag. I-4985, punto 25).

31 Deriva da tale constatazione che la direttiva 69/335 non era applicabile nel suddetto 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., in tal senso, sentenza Optimus — Telecomunicações, cit., punto 26).

32 Risulta del resto da una giurisprudenza consolidata che la norma nuova si applica immediatamente agli effetti futuri di una situazione creatasi quando era in vigore la norma precedente (v., in particolare, sentenza 10 luglio 1986, causa 270/84, Licata/CES,

Racc. pag. 2305, punto 31). In applicazione di tale principio, la Corte ha quindi dichiarato che, in mancanza di disposizioni specifiche in merito all'applicazione di una disposizione del Trattato CE nell'Atto relativo alle condizioni di adesione di uno Stato membro, detta disposizione andava considerata come immediatamente applicabile e vincolante per tale Stato membro fin dalla data dell'adesione, sicché si applicava agli effetti futuri delle situazioni sorte prima dell'adesione di tale nuovo Stato membro alle Comunità (v., in tal senso, sentenze 2 ottobre 1997, causa C-122/96, Saldanha e MTS, Racc. pag. I-5325, punto 14, e 29 gennaio 2002, causa C-162/00, Pokrzeptowicz-Meyer, Racc. pag. I-1049, punto 50).

33 Risulta altresì da una giurisprudenza costante che, onde garantire l'osservanza dei principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento, le norme comunitarie di diritto sostanziale devono interpretarsi nel senso che si possono applicare a situazioni createsi anteriormente alla loro entrata in vigore soltanto in quanto dalla lettera, dallo scopo o dallo spirito di tali norme risulti chiaramente che dev'essere loro attribuita efficacia retroattiva (v., in particolare, sentenze 10 febbraio 1982, causa 21/81, Bout, Racc. pag. 381, punto 13, e 15 luglio 1993, causa C-34/92, GruSa Fleisch, Racc. pag. I-4147, punto 22, e Pokrzeptowicz-Meyer, cit., punto 49).

34 Attesa l'insussistenza, nell'Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea, di una disposizione specifica vertente sulle condizioni d'applicazione ratione temporis della direttiva 69/335, occorre pertanto determinare, per poter rispondere alla questione sollevata, se una situazione come quella di cui trattasi nella causa principale costituisca una situazione acquisita anteriormente all'entrata in vigore della direttiva 69/335 in Polonia e alla quale quest'ultima non potrebbe quindi applicarsi retroattivamente salvo che si sia chiaramente inteso produrre tale effetto, oppure se si tratti di una situazione sorta prima dell'entrata in vigore in Polonia di tale direttiva, ma i cui effetti futuri sono da essa regolati dal momento della sua entrata in vigore, conformemente al principio secondo il quale le norme nuove si applicano immediatamente alle situazioni in corso (v., in tal senso, sentenza Pokrzeptowicz-Meyer, cit., punto 51).

35 Al riguardo occorre constatare che la tassazione dei prestiti di cui trattasi nella causa principale, che sono stati contratti prima dell'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea, ha avuto luogo in base alla normativa vigente alla data del fatto generatore dell'imposta, costituito dalla redazione degli atti di diritto privato con i quali

sono stati constatati tali prestiti. A tale data, nella normativa polacca, non esistevano disposizioni che ostassero all'assoggettamento ad imposta di tali atti una prima volta in quanto prestiti ed una seconda volta al momento della loro eventuale conversione in aumento di capitale.

36 Non si può ritenere che l'introduzione nel diritto polacco di una norma siffatta, che vieta un'ulteriore tassazione delle stesse somme a causa della loro incorporazione nel capitale, rimetta in discussione le imposte già applicate ed abbia quindi efficacia retroattiva.

37 Tale norma ha il solo scopo e il solo effetto di impedire una doppia imposizione della stessa base imponibile e si applica, a decorrere dalla sua entrata in vigore, sia ai prestiti già contratti anteriormente all'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea, e quindi alla sua entrata in vigore nell'ordinamento giuridico polacco, e convertiti in quote sociali successivamente a tale adesione, sia ai prestiti che dovessero essere contratti dopo tale adesione.

38 Da quanto precede si desume che l'art. 5, n. 3, secondo trattino, della direttiva 69/335 costituisce soltanto una disposizione nuova che si applica immediatamente alle operazioni poste in essere dopo la sua entrata in vigore in Polonia e che rientrano nel suo ambito di applicazione.

39 Ne consegue che l'art. 5, n. 3, secondo trattino, della direttiva 69/335 impone di tenere conto, al momento della fissazione della base dell'imposta sui conferimenti che grava sull'aumento di capitale di una società realizzato mediante la conversione in quote sociali, dopo l'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea, di prestiti contratti da questa stessa società prima di tale adesione, della tassazione anteriore di tali prestiti in base alla normativa nazionale allora vigente.

40 Contrariamente a quanto sostiene la Repubblica di Polonia, una siffatta interpretazione della direttiva 69/335 non comporta affatto la sua applicazione retroattiva a fatti precedenti all'adesione di tale Stato membro, ma soltanto l'applicazione, a decorrere dalla sua entrata in vigore, del divieto di doppia imposizione che essa stabilisce, il che conduce necessariamente a tener conto altresì delle imposizioni che avevano già avuto luogo prima della suddetta entrata in vigore.

41 Non è inoltre necessario che la Corte esamini, come è sembrato abbia sostenuto in udienza la Repubblica di Polonia, se gli elementi assoggettati ad imposta prima della sua adesione, in base alla normativa nazionale allora vigente, corrispondano interamente o parzialmente agli elementi assoggettati ad imposta dopo tale adesione, questione che rientra nella sola competenza del giudice della causa principale.

42 La questione pregiudiziale dev'essere pertanto risolta nel senso che l'art. 5, n. 3, secondo trattino, della direttiva 69/335 impone di tenere conto, al momento della fissazione della base dell'imposta sui conferimenti che grava sull'aumento di capitale di una società realizzato mediante la conversione in quote sociali, dopo l'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea, di prestiti contratti da questa stessa società prima di tale adesione, della tassazione anteriore di tali prestiti in base alla normativa nazionale allora vigente.

Sulle spese

43 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 (Sesta Sezione) dichiara:

L'art. 5, n. 3, secondo trattino, della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata dall'Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Repubblica di Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca e agli adattamenti dei Trattati sui quali si fonda l'Unione europea, impone di tenere conto, al momento della fissazione della base dell'imposta sui conferimenti che grava sull'aumento di capitale di una società realizzato mediante la conversione in quote sociali, dopo l'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea, di prestiti contratti da questa stessa società prima di tale adesione, della tassazione anteriore di tali prestiti in base alla normativa nazionale allora vigente.

Firme