

Causa C-135/24

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

20 febbraio 2024

Giudice del rinvio:

Tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio)

Data della decisione di rinvio:

29 gennaio 2024

Ricorrente:

John Cockerill SA

Resistente:

État belge (Stato belga)

Tribunale di primo grado

di Liegi

- Divisione di Liegi

Sentenza

cause civili

Sezione tributaria

Nella causa:

JOHN COCKERILL SA, (OMISSIS)

Ricorrente (OMISSIS),

Contro:

STATO BELGA (OMISSIS)

Resistente (OMISSIS)

I. PROCEDIMENTO

(OMISSIS)

[riferimenti al diritto processuale]

Sentite le parti (OMISSIS) all'udienza del 18 dicembre 2023 (OMISSIS).

II. FATTI E OGGETTO DELLA CAUSA

1.

La contestazione riguarda il seguente tributo:

Esercizio fiscale	Voce di registro	Natura dell'imposta	Data di iscrizione
2020	815319915	Imposta sulle società	1° febbraio 2021

2.

La ricorrente (in prosieguo: la «John Cockerill») è una società residente in Belgio ivi soggetta all'imposta sulle società.

3.

Per l'esercizio fiscale 2020, essa è stata assoggettata a imposta sulla base dei dati contenuti nella propria dichiarazione.

4.

Il 20 aprile 2021, la società ha presentato un ricorso amministrativo avverso il tributo ad essa addebitato in base a tali dati.

La John Cockerill ritiene che l'impossibilità di dedurre, a causa dell'articolo 207, comma 8, del Code des Impôts sur les Revenus (Codice delle imposte sui redditi; in prosieguo: il «CIR 92»), nella sua versione applicabile all'esercizio di cui trattasi, l'insieme dei suoi «redditi definitivamente tassati» (in prosieguo: i «RDT») dell'anno in corso da un trasferimento infragruppo di cui aveva beneficiato – trasferimento che, a suo dire, soddisfaceva l'insieme delle condizioni

previste dall'articolo 205/5 del CIR 92 ed era anche stato oggetto di un accordo *ad hoc* previsto dal regio decreto di attuazione del CIR 92 – costituisca una violazione 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 (in prosieguo: la «direttiva sulle società madri e figlie» o la «direttiva»), che avrebbe dovuto invece essere rispettata dal legislatore belga.

5.

Più precisamente, nel corso del 2019, la John Cockerill ha ricevuto dividendi per un importo totale di EUR 102 786 997,32.

(OMISSIS)

La John Cockerill reputa che tali dividendi, pari a EUR 96 302 105,00, soddisfino le condizioni per beneficiare del regime dei redditi definitivamente tassati (RDT) in capo ad essa, conformemente agli articoli 202 e 203 del CIR 92.

6.

Inoltre, nel corso dello stesso anno, la John Cockerill ha beneficiato di un trasferimento infragrupo di EUR 43 697 824,53 (in prosieguo: il «trasferimento»).

Tale trasferimento proviene da (OMISSIS) [3] società [residenti in Belgio].
(OMISSIS)

7.

La John Cockerill ritiene che tale trasferimento soddisfi tutte le condizioni (OMISSIS) [per rientrare nel regime fiscale dei trasferimenti infragrupo].

L'importo di detto trasferimento è stato aggiunto alla base imponibile dell'imposta sulle società della John Cockerill per l'esercizio finanziario controverso. La John Cockerill non ha, tuttavia, potuto dedurre da tale base imponibile i RDT dell'anno in corso.

8.

La John Cockerill reputa che tale situazione, che la porta a pagare l'imposta sulle società benché non avrebbe dovuto pagarla se non avesse ricevuto dividendi, sia contraria alla direttiva [sulle società madri e figlie] (OMISSIS).

9.

La John Cockerill ha contestato tale situazione presentando un reclamo il 20 aprile 2021. Con decisione del 16 settembre 2022 detto reclamo è stato respinto. La John Cockerill ha quindi proposto il presente ricorso (OMISSIS) il 5 dicembre 2022.

III. DOMANDE

10.

In via principale, la John Cockerill chiede lo sgravio del tributo contestato, poiché non è stata in grado di dedurre i RDT dell'anno in corso dal trasferimento, in violazione della direttiva.

In subordine, la John Cockerill chiede di sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale (OMISSIS) formulata, se del caso, come segue:

«Se l'articolo 4 della direttiva 2011/96/UE, 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 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 subito 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/UE».

11.

Lo Stato belga ritiene che la domanda sia ricevibile ma infondata e chiede che venga confermato il tributo contestato.

IV. RICEVIBILITÀ

12.

(OMISSIS) [L]a domanda è ricevibile (OMISSIS).

V. DISCUSSIONE

Primo motivo di ricorso in via principale:

(i) la direttiva sulle società madri e figlie e il suo recepimento

13.

L'articolo 4 della direttiva stabilisce che *«[q]uando una società madre (...), 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 (...) [si astiene] dal sottoporre tali utili a imposizione».*

La direttiva prevede dunque un'esenzione dei dividendi versati da una società figlia alla sua società madre, qualora siano soddisfatte le condizioni imposte dalla direttiva.

14.

Per quanto riguarda l'effetto diretto della direttiva, la Corte (OMISSIS) ha già affermato, con riferimento all'articolo 4 della direttiva 90/435:

«61. A questo proposito, dalla costante giurisprudenza della Corte risulta che la facoltà, accordata agli Stati membri, di scegliere fra una molteplicità di mezzi possibili al fine di raggiungere il risultato prescritto da una direttiva non esclude la possibilità, per i singoli, di far valere dinanzi ai giudici nazionali i diritti il cui contenuto può essere determinato con precisione sufficiente, sulla base delle sole disposizioni della direttiva [v., in particolare, sentenze Francovich e a., cit., punto 17, e del 17 luglio 2008, causa C-226/07, Flughafen Köln/Bonn, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 30 (...)]»¹.

15.

La direttiva è stata recepita nel diritto nazionale belga secondo il metodo dell'inclusione-deduzione (articoli 202 e seguenti del CIR 92). In sintesi, questo metodo prevede che i dividendi distribuiti dalla società figlia siano dapprima inclusi nella base imponibile della società madre e poi dedotti da tale base, qualora siano soddisfatte le condizioni legali. Se i RDT sono superiori alla base imponibile della società, l'eccedenza dei RDT può essere riportata agli esercizi fiscali successivi (articolo 205, paragrafo 3, del CIR 92).

(ii) Il regime belga del trasferimento infragruppo

16.

(OMISSIS)² (OMISSIS) Il regime del trasferimento infragruppo[, nella sua versione applicabile alla presente causa³,] è entrato in vigore il 1° gennaio 2019 (OMISSIS).

Il regime di trasferimento infragruppo consente alle società beneficiarie belghe, nel rispetto di determinate condizioni particolarmente rigorose, di trasferire la totalità o una parte del loro utile a società dello stesso gruppo che abbiano subito perdite nel corso dello stesso periodo imponibile.

¹ Sentenza del 12 febbraio 2009, Cobelfret, C-138/07, ECLI:EU:C:2009:82.

² (OMISSIS).

³ M.B., 10 agosto 2018, pag. 62656.

Per la società che effettua il trasferimento, l'importo trasferito è deducibile dall'imposta sulle società (articolo 205/5 del CIR 92).

Per la società che beneficia del trasferimento, l'importo trasferito è incluso nella base imponibile. Le perdite dell'anno in corso possono essere utilizzate per ridurre la sua base imponibile.

(iii) Il regime dei RDT e il consolidamento fiscale parziale belga

17.

Ai sensi [dell'articolo 207, comma 8, del CIR 92, quale applicabile all'epoca dei fatti] (OMISSIS), i RDT dell'anno in corso non possono essere imputati al trasferimento infragruppo ricevuto (OMISSIS).

Infatti, (OMISSIS) [tale disposizione] prevedeva che *«nessuna delle deduzioni previste dagli articoli [202 e 203 del CIR] può essere applicata all'importo del trasferimento infragruppo di cui all'articolo 185, paragrafo 4, comma 1, che è incluso nella base imponibile»*.

Tale divieto è oggi contenuto nell'articolo 206/3, paragrafo 1, comma 1, ottavo trattino, del CIR 92.

Poiché, ai sensi dell'articolo 207, comma 8, del CIR 92, non è possibile applicare alcuna deduzione (ivi compresi i RDT) dall'importo del trasferimento infragruppo, tale importo costituisce una «base imponibile minima».

Concretamente, la John Cockerill sottolinea che la propria base imponibile per l'esercizio fiscale 2020 ammonta a EUR 44 142 423,75 (OMISSIS), ossia a un importo pari al trasferimento, maggiorato di un importo corrispondente [a una parte delle] spese auto (OMISSIS) (EUR 444 599,22), [anch'essa soggetta a] un limite di deduzione dei RDT (articolo 207, comma 7, del CIR, quale applicabile all'epoca dei fatti).

L'imposta sulle società dovuta su tale importo ammonta a EUR 13 057 328,95.

Se la John Cockerill non avesse ricevuto dividendi nel corso dell'esercizio controverso, la sua base imponibile sarebbe stata negativa (ossia EUR -4 854 452,59). Per l'esercizio controverso non sarebbe stata debitrice di alcuna imposta sulle società.

(iv) Sintesi degli argomenti delle parti

18.

La John Cockerill ritiene che il regime del trasferimento infragruppo previsto dal diritto belga non consenta la deduzione dei RDT dell'anno in corso dal trasferimento infragruppo ricevuto. La John Cockerill sostiene di essere stata

pertanto privata di un «vantaggio fiscale». Essa ravvisa in ciò una differenza di trattamento contraria alla direttiva allorché si confronta la situazione di una società che riceve dividendi esentati dalla direttiva con un'altra che non ne riceve (anche se entrambe hanno beneficiato dello stesso trasferimento infragruppo).

La John Cockerill ritiene, inoltre, che negare un vantaggio fiscale previsto dal diritto nazionale belga a una società che ha ricevuto dividendi esenti equivalga ad assoggettare a imposta i dividendi in violazione della direttiva.

Infine, secondo la John Cockerill, il semplice fatto che i RDT che non hanno potuto essere imputati al trasferimento infragruppo ricevuto possano essere riportati non permette di ovviare alla contrarietà del regime alla direttiva. Assoggettare a imposta i dividendi per poi concedere una deduzione riportabile agli esercizi successivi non equivale ad esentare puramente e semplicemente tali dividendi. Inoltre, a suo avviso, il divieto di dedurre i RDT relativi all'esercizio in corso dal trasferimento infragruppo ricevuto non costituisce una disposizione anti-abuso.

19.

Dal canto suo, lo Stato belga rammenta che, in base al regime applicabile, i dividendi «RDT» che non è stato possibile dedurre ai sensi dell'articolo 207, comma 8, del CIR 92, sono riportabili agli esercizi successivi.

Lo Stato belga prosegue ricordando che la direttiva sulle società madri e figlie «non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi» (articolo 1[, paragrafo 2,] della direttiva).

Pertanto, secondo lo Stato belga, se è vero che la soppressione del terzo paragrafo dell'articolo 205/5 del CIR 92 non vieta più alle società parti di un accordo infragruppo di trasferire oltre quanto richiesto dalla semplice compensazione della perdita della società ricevente il trasferimento, un tale trasferimento superiore a detta perdita sarà neutralizzato mediante l'applicazione dell'articolo 207, comma 8, del CIR 92.

Secondo lo Stato belga, quest'ultima disposizione limita quindi l'interesse di un trasferimento che ecceda la perdita fiscale della società che lo riceve. La volontà iniziale del legislatore di limitare tali trasferimenti infragruppo resta dunque immutata.

Alla luce della ragion d'essere del regime di trasferimento infragruppo, la quale consiste nel garantire un'equa compensazione tra gli utili e le perdite subite all'interno di un gruppo di società, la disposizione contenuta nell'articolo 207, comma 8, del CIR 92 costituisce una disposizione «restrittiva» volta a contrastare qualsiasi volontà di abusare del regime di trasferimento infragruppo neutralizzando i vantaggi che deriverebbero da un trasferimento infragruppo

eccessivamente elevato e ad evitare che le condizioni di concorrenza nel mercato interno vengano falsate.

Infine, lo Stato belga sottolinea, da un lato, il carattere volontario e libero del regime infragruppo ed effettua, dall'altro, un confronto con il regime dei vantaggi anomali e gratuiti. Secondo lo Stato belga, l'applicazione dell'articolo 207, comma 8, del CIR 92 è indissociabile dal regime dei trasferimenti infragruppo.

Analisi del [presente] Tribunale

20.

Il [presente] Tribunale ha rilevato che la Corte (OMISSIS) ha confermato l'effetto diretto dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva sulle società madri e figlie ⁴.

21.

Inoltre, varie sentenze della Corte (OMISSIS) ^{5 6} trattano questioni analoghe e, in particolare, una sentenza del 19 dicembre 2019 ⁷, in cui si ricorda che la direttiva:

⁴ Tale effetto diretto è ricordato, in particolare, nel riling preventivo n. 2019.0935 del 19 novembre 2019.

⁵ Sentenza della Corte del 12 febbraio 2009, C-138/07, la quale stabilisce che:

«L'art. 4, [paragrafo] 1, primo trattino, della direttiva [90/435/CEE] del Consiglio[, del] 23 luglio 1990, (...) concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, dev'essere interpretato nel senso che esso osta alla normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nella causa principale, che prevede che i dividendi percepiti da una società capogruppo siano inclusi nella base imponibile di quest'ultima, per esserne in seguito detratti nella misura del 95% qualora, per il periodo d'imposta considerato, un saldo attivo sussista previa detrazione degli altri utili esentati. L'art. 4, [paragrafo] 1, primo trattino, della direttiva 90/435 è incondizionato e sufficientemente preciso per poter essere invocato dinanzi ai giudici nazionali».

⁶ Nella sentenza del 26 ottobre 2017, Argenta Spaarbank, C-39/16, EU:C:2017:813, la Corte ha dichiarato, al punto 52, che:

[«]Dall'altro, si deve rilevare che la norma di cui all'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva 90/435 priverebbe di effetto utile quella contenuta al paragrafo 1 del medesimo articolo laddove tale prima norma dovesse essere interpretata nel senso di consentire agli Stati membri di opporsi alla deduzione dall'utile imponibile di una società madre di tutti gli interessi su prestati sino a concorrenza di un importo pari a quello dei dividendi, che beneficiano di un'esenzione d'imposta, percepiti per una partecipazione nel capitale di una società figlia, senza che tale mancata deducibilità sia limitata agli interessi relativi al finanziamento di tale partecipazione, dalla quale tali dividendi provengono. Infatti, tale lettura equivarrebbe a consentire a detti Stati membri di aumentare indirettamente il reddito imponibile di una società madre, compromettendo in tal modo la neutralità, sotto il profilo fiscale, della distribuzione dei dividendi versati da una società figlia con sede in uno Stato membro alla sua società madre stabilita in un altro Stato membro[»].

⁷ Nella sentenza del 19 dicembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, la Corte ha dichiarato, al punto 45, che: *«Risulta, quindi, che la combinazione del regime degli RDT*

«vieta agli Stati membri di sottoporre ad imposizione la società madre a titolo di utili distribuiti dalla sua società figlia (...) e che 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».

Tuttavia, lo Stato belga ritiene che tale giurisprudenza non sia trasponibile, in particolare dal momento che la direttiva tutelerebbe esclusivamente la società madre che beneficia dei dividendi e che, nel regime di diritto belga applicabile ai fatti, il beneficiario che riceve il trasferimento non sarebbe il contribuente che trae vantaggio dalla situazione.

Il [presente] Tribunale constata, nondimeno, che, in ogni caso, nella fattispecie, dall'analisi della giurisprudenza della Corte (OMISSIS), emerge una difficoltà di interpretazione del diritto dell'Unione ⁸.

[testo della questione pregiudiziale riportato nel dispositivo] (OMISSIS)

PER QUESTI MOTIVI,

Il [presente] Tribunale, statuendo in contraddittorio; [riferimenti al diritto processuale]

(OMISSIS)

Dichiara che occorre che siano sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

- Se l'articolo 4 della direttiva 2011/96/UE 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

applicabile ai dividendi percepiti, dell'ordine delle deduzioni previsto dalla normativa nazionale, nonché della limitazione nel tempo della possibilità di utilizzare la DCR, può avere come effetto che la percezione dei dividendi sia atta a comportare, per la società madre, la perdita di un altro vantaggio fiscale previsto dalla legislazione nazionale e, di conseguenza, un'imposizione di tale società più onerosa rispetto a quella a cui essa sarebbe stata soggetta se non avesse percepito dividendi dalla sua società figlia non residente oppure se, come indica il giudice del rinvio, i dividendi fossero stati puramente e semplicemente esclusi dalla base imponibile della società madre».

⁸ V. anche risposta del Ministro delle Finanze all'interrogazione parlamentare n. 1301 del sig. Peter De Roover dell'11 gennaio 2023, consultabile sul sito www.fisconetplus.be.

altre società figlie che abbiano subito perdite durante l'anno di imposizione (il trasferimento infragruppo); e

(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/UE.

- Se detta normativa sia tale da rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2011/96/UE, il quale precisa che quest'ultima «non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi». (OMISSIS)

[riferimenti al diritto processuale e firme]

(OMISSIS)