

Causa C-827/21**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

30 dicembre 2021

Giudice del rinvio:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Romania)

Data della decisione di rinvio:

12 ottobre 2021

Ricorrente per revocazione:

Banca A

Resistente:

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Presidente dell'ANAF

Oggetto del procedimento principale

Domanda di revocazione proposta dinanzi alla Înalta Curte de Casație și Justiție (Alta Corte di cassazione e di giustizia, Romania) dalla ricorrente per revocazione, Banca A, nei confronti dei resistenti Agenția Națională de Administrare Fiscală (Agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria, Romania; in prosieguo: l'«ANAF») e presidente dell'ANAF, avverso la sentenza definitiva pronunciata in sede di impugnazione dalla Înalta Curte de Casație și Justiție in una controversia relativa all'imposizione fiscale dell'utile realizzato in seguito a un'operazione di fusione per incorporazione.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

Si chiede, sulla base dell'articolo 267 TFUE, l'interpretazione della direttiva 2009/133/CE e del principio di interpretazione conforme.

Questioni pregiudiziali

1. Se un organo giudiziario nazionale sia obbligato ad interpretare in modo conforme alla direttiva 2009/133/CE del Consiglio la norma tributaria nazionale applicabile alle situazioni interne che disciplina la non imposizione delle plusvalenze ottenute in occasione dell'annullamento della partecipazione della società beneficiaria nel capitale della società conferente, in circostanze come quelle in esame, dove:

– il legislatore nazionale ha regolato con norme distinte le operazioni interne e quelle transfrontaliere simili, e le norme non sono identiche;

– la norma nazionale applicabile alle operazioni interne opera tuttavia attraverso nozioni contenute nella direttiva – fusione, conferimento d'attivo e di passivo, annullamento della partecipazione;

– l'esposizione dei motivi della legge fiscale nazionale può essere interpretata nel senso che il legislatore ha inteso stabilire la stessa soluzione fiscale per le operazioni nazionali e per quelle transfrontaliere, disciplinate mediante la trasposizione della direttiva, al fine di rispettare il principio della neutralità fiscale della fusione in modo non discriminatorio e in modo da evitare distorsioni della concorrenza.

2. Se l'articolo 7 della direttiva 2009/133/CE del Consiglio debba essere interpretato nel senso che il beneficio della non imposizione delle plusvalenze derivanti da un'operazione di annullamento della partecipazione detenuta da una società in un'altra società, a seguito del conferimento degli elementi di attivo e di passivo di quest'ultima società verso la prima, non può essere negato con la motivazione che l'operazione di cui trattasi non soddisfa tutte le condizioni previste dalla norma nazionale per essere qualificata come fusione.

3. Se l'articolo 7 della direttiva 2009/133/CE del Consiglio debba essere interpretato nel senso che il beneficio della non imposizione si applica all'utile derivante da un acquisto a prezzi favorevoli, riflesso nel conto economico della società incorporante.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2009/133/CE del Consiglio, del 19 ottobre 2009, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una SE [Società europea] [o] di una SCE [Società cooperativa europea] tra Stati membri: articolo 2, lettera a); articolo 4, paragrafo 1, e articolo 7, nonché principio di interpretazione conforme.

Disposizioni nazionali fatte valere

Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ (legge n. 554/2004 sul contenzioso amministrativo), articolo 21, paragrafo 1, secondo cui costituisce motivo di revocazione, in aggiunta a quelli previsti dal Codice di procedura civile, la pronuncia di sentenze definitive e irrevocabili che violano il principio del primato del diritto dell'Unione.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 recante Codice tributario; in prosieguo, anche: il «Codice tributario»), articolo 27, paragrafi da 3 a 5, che prevedeva quanto segue:

«3. Le disposizioni del presente articolo si applicano alle seguenti operazioni di riorganizzazione, qualora esse non abbiano come obiettivo principale l'elusione fiscale o di evitare il pagamento dell'imposta:

a) la fusione tra due o più persone giuridiche rumene, nel caso in cui i partecipanti a una qualsiasi delle persone giuridiche che si fondono ricevano partecipazioni alla persona giuridica che è succeduta;

(...)

4. Nel caso delle operazioni di riorganizzazione previste al paragrafo 3, si applicano le seguenti regole:

a) il conferimento degli elementi di attivo o passivo non si considera come un conferimento imponibile ai sensi del presente titolo; (...)

5. Se una persona giuridica rumena detiene almeno il 15%, o rispettivamente il 10% a partire dal 2009, di partecipazioni in un'altra persona giuridica rumena che conferisca elementi di attivo e passivo alla prima persona giuridica, attraverso un'operazione prevista al paragrafo 3, l'annullamento di tali partecipazioni non è considerato un conferimento imponibile».

Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale (legge n. 31/1990 sulle società commerciali), articolo 238, paragrafo 1, articolo 243⁴ e articolo 250, paragrafo 1, lettera b), che dispongono quanto segue:

«Articolo 238 - 1. La fusione è l'operazione mediante la quale:

a) una o più società vengono sciolte senza essere messe in liquidazione e trasferiscono la totalità del loro patrimonio a un'altra società, mediante l'assegnazione agli azionisti della società o delle società incorporate di azioni della società incorporante ed eventualmente di un saldo in contanti non eccedente il 10% del valore nominale delle azioni così assegnate; oppure

b) più società vengono sciolte senza essere messe in liquidazione e trasferiscono la totalità del loro patrimonio a un'altra società da esse costituita,

mediante l'assegnazione ai propri azionisti di azioni della nuova società costituita ed eventualmente di un saldo in contanti non eccedente il 10% del valore nominale delle azioni così assegnate.

Articolo 243⁴ - In caso di fusione per incorporazione, mediante la quale una o più società vengono sciolte senza essere messe in liquidazione e trasferiscono la totalità degli elementi di attivo e passivo ad un'altra società che detiene tutte le loro azioni oppure altri titoli che conferiscono diritti di voto nell'assemblea generale, non si applicano i seguenti articoli: (...) articolo 250, paragrafo 1, lettera b) (...):

Articolo 250 - 1. La fusione o la scissione comporta le seguenti conseguenze: (...)

b) gli azionisti o i soci della società incorporata o scissa diventano azionisti, oppure soci, della società incorporante e delle società beneficiarie, conformemente alle regole di assegnazione stabilite nel progetto di fusione/scissione; (...).

Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Decreto del governo n. 44/2004, recante approvazione delle modalità di applicazione della legge n. 571/2003, che promulga il Codice tributario), punto 85, secondo cui, ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 3, lettere a) e b), del Codice tributario, le fusioni e le scissioni sono disciplinate dalla legge n. 31/1990.

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale

- 1 Il 25 novembre 2015 il Tribunalul Specializat Cluj (Tribunale specializzato di Cluj, Romania) ha autorizzato le iscrizioni nel Registro delle Imprese delle menzioni relative alla fusione per incorporazione avvenuta tra la Banca A, società incorporante, e la Banca B, società incorporata, allorché la Banca A aveva già acquistato il 100% delle azioni della banca incorporata. Il prezzo delle azioni era stato negoziato tra le parti a un valore inferiore a quello di mercato e le azioni erano state inserite nel bilancio della società incorporante al loro costo di acquisizione, secondo la normativa contabile applicabile, precisamente, il decreto della Banca nazionale di Romania n. 27/2010 per l'approvazione della normativa contabile in conformità ai principi internazionali d'informativa finanziaria [International Financial Reporting Standards] (IFRS), applicabile agli istituti di credito.
- 2 La fusione è divenuta efficace il 31 dicembre 2015 ed è stata riflessa nei bilanci della società incorporante, conformemente al principio IFRS 3 - Aggregazioni aziendali. Così, la differenza tra il prezzo pagato dalla Banca A per l'acquisizione delle azioni e il giusto valore degli elementi di attivo e di passivo della società incorporata è stata riflessa nel conto economico separato della società incorporante come un utile derivante da un acquisto a prezzi favorevoli.

- 3 Prima della data di efficacia della fusione, la Banca A aveva presentato all'ANAF, il 22 giugno 2015, una richiesta di decisione individuale anticipata in materia fiscale avente ad oggetto il trattamento fiscale dell'utile derivante da un acquisto a prezzi favorevoli, utile che avrebbe dovuto essere registrato, alla data di efficacia della fusione, dalla Banca A in seguito alla fusione con la Banca B. In tale richiesta, la Banca A ha fatto valere che, a suo avviso, il reddito indicato nel conto economico relativo all'anno 2015 come un utile derivante da un acquisto a prezzi favorevoli non era imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sulle società relativa all'esercizio fiscale nel quale la fusione era divenuta efficace, dato che la fusione è un'operazione neutrale dal punto di vista fiscale, non essendo il conferimento d'attivo e di passivo soggetto ad imposta.
- 4 Tale richiesta è stata evasa mediante il decreto del presidente dell'ANAF del 1° novembre 2016, secondo il quale il reddito realizzato a seguito di un acquisto a prezzi favorevoli non rientra tra i redditi non imponibili espressamente previsti all'articolo 20 del Codice tributario.
- 5 Il reclamo amministrativo esperito dalla Banca A è stato respinto dall'ANAF il 12 novembre 2017. I motivi del rigetto sono stati che (i) il reddito in questione non rientra nelle categorie espressamente previste dall'articolo 20 del Codice tributario; (ii) l'articolo 27¹ del Codice tributario e gli articoli 4 e 7 della direttiva 2009/133 non sono applicabili, poiché riguardano fusioni transfrontaliere, mentre il caso di specie concerne una fusione tra due banche aventi la residenza fiscale in Romania, e non in diversi Stati membri dell'Unione europea, e (iii) nemmeno l'articolo 27, paragrafi 4 e 5, del Codice tributario è applicabile, poiché l'operazione di fusione per incorporazione in cui la società incorporante detenga tutte le partecipazioni della società incorporata non rientra nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 27, paragrafo 3, del Codice tributario.
- 6 Dopo che la Banca A aveva presentato ricorso avverso le due decisioni dell'ANAF, la Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj, Romania) ha annullato la decisione del 12 novembre 2017, recante il rigetto del reclamo amministrativo, e il decreto del presidente dell'ANAF del 1° novembre 2016, e ha ordinato all'ANAF di emettere una nuova decisione individuale in materia fiscale con cui venga stabilito che il trattamento fiscale dell'utile derivante da un acquisto a prezzi favorevoli registrato dalla Banca A alla data della fusione comporta il trattamento di tale utile come reddito non imponibile.
- 7 La Corte d'appello di Cluj ha considerato che l'articolo 20 del Codice tributario non è l'unico articolo che disciplina le categorie di redditi non imponibili e che sono applicabili le disposizioni dell'articolo 27 del Codice tributario, relative alle situazioni di riorganizzazione, liquidazione e altri conferimenti di attivo e di partecipazioni societarie. Detto organo giurisdizionale ha dichiarato applicabile l'articolo 27, paragrafo 5, del Codice tributario, ai sensi del quale le operazioni di annullamento delle partecipazioni della società incorporante nella società incorporata non sono assoggettate ad imposta, considerando che tale articolo disciplina un caso distinto di non imposizione fiscale. Questa soluzione, sostenuta

altresì dalla perizia fiscale prodotta in giudizio, garantirebbe il rispetto del principio di neutralità fiscale della fusione.

- 8 L'impugnazione esperita [dall'ANAF] avverso la sentenza della Corte d'appello di Cluj è stata accolta dall'Înalta Curte de Casație și Justiție (Alta Corte di cassazione e di giustizia, Romania). Con sentenza del 23 giugno 2020, detto organo giurisdizionale ha cassato la sentenza impugnata e, statuendo ex novo nel merito, ha respinto la domanda della Banca A in quanto infondata, dichiarando che l'utile in questione non rientra in nessuna delle disposizioni del Codice tributario che prevedono la non imposizione.
- 9 L'Alta Corte ha quindi invalidato l'interpretazione data dal giudice di merito all'articolo 27, paragrafo 5, del Codice tributario, e ha affermato che tale disposizione non è applicabile in quanto, prima della data della fusione per incorporazione, la Banca A già deteneva il 100% delle azioni della banca incorporata e nessuna azione era stata emessa in favore degli azionisti della banca incorporata.
- 10 Non sono applicabili al presente caso neppure le disposizioni dell'articolo 27¹ del Codice tributario, che recepiscono le disposizioni della direttiva 90/434, giacché esse riguardano le riorganizzazioni transfrontaliere.
- 11 Il 28 ottobre 2020 la Banca A ha presentato, ai sensi dell'articolo 21 della legge n. 554/2004, una domanda di revocazione della sentenza dell'Alta Corte del 23 giugno 2020, chiedendo di annullare quest'ultima, di statuire ex novo sull'impugnazione [dell'ANAF] e di respingerla.
- 12 La Banca A sostiene che tra la normativa tributaria nazionale e le norme dell'Unione sul regime fiscale comune applicabile alle riorganizzazioni e ai conferimenti di attivo esiste un conflitto che può essere risolto unicamente mediante l'applicazione del principio del primato del diritto dell'Unione.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 13 Secondo la ricorrente per revocazione, gli articoli 20 e 27 del Codice tributario, così come sono stati interpretati dall'amministrazione tributaria e dal giudice dell'impugnazione [l'Înalta Curte de Casație și Justiție nella sentenza del 23 giugno 2020], costituiscono un ostacolo al libero funzionamento del mercato interno.
- 14 Quando una normativa nazionale riprende le soluzioni adottate dal diritto dell'Unione, essa dovrebbe ricevere, anche in relazione a fattispecie puramente interne, un'interpretazione conforme a tale diritto, al fine di evitare discriminazioni nei confronti dei cittadini nazionali oppure eventuali distorsioni della concorrenza.

- 15 L'articolo 27 del Codice tributario trae origine dalle disposizioni della direttiva 90/434/CEE, come risulta dalla relazione di accompagnamento del Codice tributario. Tale articolo è stato modificato, prima dell'adesione della Romania all'Unione europea, dalla legge n. 343/2006, la quale ha altresì introdotto l'articolo 27¹, relativo al regime delle fusioni transfrontaliere. Le disposizioni di cui all'articolo 2, lettera a), terzo trattino, della direttiva 90/434/CEE sono state correttamente trasposte nell'articolo 27¹, paragrafo 3, punto 1, lettera c), del Codice tributario, tuttavia non è stata modificata in modo corrispondente anche la normativa applicabile alle persone giuridiche rumene di cui all'articolo 27. Gli effetti di tale omissione comportano che il diritto nazionale possa essere interpretato erroneamente, in modo da violare il diritto dell'Unione.
- 16 La ricorrente per revocazione si riferisce anche al pieno allineamento alle disposizioni della direttiva 2009/133 delle decisioni fiscali relative alle fusioni tra persone giuridiche rumene nel nuovo Codice tributario, adottato con la legge n. 227/2015, in vigore dal 1° gennaio 2016.
- 17 Al di là dell'irregolarità emersa nel 2003 al momento della ripresa nel Codice tributario della definizione di fusione dalla direttiva 90/434, la decisione di non imposizione di tali operazioni, prevista all'articolo 27, paragrafo 5, del Codice tributario, è identica a quella applicabile all'operazione di cui all'articolo 2, lettera a), terzo trattino, della direttiva in forza dell'articolo 7 della medesima direttiva.
- 18 Il fatto di subordinare l'applicazione di un regime fiscale speciale di non assoggettamento a imposta alla qualificazione formale dell'operazione di annullamento delle partecipazioni detenute dalla società incorporante nella società incorporata come fusione ex articolo 27, paragrafo 3, del Codice tributario significa rendere inapplicabile l'articolo 27, paragrafo 5, del Codice tributario.
- 19 L'Alta Corte di Cassazione e di giustizia, investita della domanda di revocazione presentata dalla Banca A, ha deciso, su richiesta della ricorrente per revocazione, di sottoporre alla Corte di giustizia una domanda di pronuncia pregiudiziale.
- 20 L'ANAF, che chiede al giudice del rinvio di respingere la domanda di revocazione in quanto irricevibile e, in subordine, infondata, ritiene che la direttiva 2009/133 non sia applicabile al caso di specie e che la questione dell'applicazione del principio del primato del diritto dell'Unione sia già stata definitivamente risolta e che un riesame di tale questione, in assenza di qualsivoglia elemento di novità, contrasterebbe con l'autorità di cosa giudicata. Inoltre, il diritto nazionale sarebbe in linea e compatibile con il diritto dell'Unione.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 21 Il giudice del rinvio sottolinea innanzitutto, da una parte, che, se il trattamento fiscale confermato in questa fase finale del procedimento giudiziario fosse quello dell'assoggettamento a imposta dell'utile derivante dall'acquisizione della Banca

B, in contrasto con quanto espressamente previsto dalla normativa europea in materia, la Banca A subirebbe una perdita equivalente alla somma di 264 096 036 lei rumeni (RON), che rappresenterebbe l'imposta sul reddito per l'anno 2016 e, dall'altra, che, una volta risolta definitivamente la controversia principale, sarà decisa anche la questione del trattamento fiscale dell'utile registrato in seguito all'acquisto a prezzi favorevoli, e che le parti non potranno più avviare una nuova controversia in merito all'assoggettamento a imposta di tale utile.

- 22 La risposta alla prima questione pregiudiziale permetterà al giudice del rinvio di pronunciarsi sulla ricevibilità della domanda di revocazione. Affinché detta domanda sia ricevibile, devono essere soddisfatte tre condizioni: (i) deve essere fatto valere che la sentenza oggetto di revocazione ha violato il diritto dell'Unione; (ii) il giudice dell'impugnazione deve aver omesso di pronunciarsi, nella sentenza oggetto di revocazione, su taluni argomenti di diritto dell'Unione dei quali si chiede l'esame mediante il ricorso per revocazione, e (iii) la domanda di revocazione deve rispettare i limiti della statuizione nel merito.
- 23 La ricorrente per revocazione non ha sostenuto che l'operazione di fusione per incorporazione presenta carattere transfrontaliero, ma soltanto che l'articolo 27 del Codice tributario, applicabile alle operazioni nazionali, deve essere interpretato in conformità al diritto dell'Unione applicabile alle operazioni transfrontaliere al fine di garantire la parità di trattamento fiscale e la non discriminazione. La giurisprudenza della Corte di giustizia invocata dalla ricorrente per revocazione, e segnatamente le sentenze Foggia-SGPS (C-126/10, EU:C:2011:718); Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282); Andersen og Jensen (C-43/00, EU:C:2002:15) e Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (C-28/95, EU:C:1997:369), concerne l'applicazione della direttiva 90/434/CEE a situazioni puramente interne, per le quali la Corte ha stabilito che era competente a pronunciarsi sulle questioni pregiudiziali che le erano state sottoposte.
- 24 Poiché il giudice dell'impugnazione non ha affrontato gli argomenti dedotti in giudizio dalla Banca A in merito alla neutralità della fusione e all'incidenza del diritto dell'Unione nella prospettiva dell'armonizzazione volontaria adottata dal legislatore rumeno, e la ricorrente per revocazione si è limitata a reiterare gli argomenti dedotti nella fase del reclamo amministrativo, le ultime due condizioni di ricevibilità della domanda di revocazione sono soddisfatte.
- 25 Per quanto riguarda la prima condizione di ricevibilità di quest'ultima, il giudice del rinvio afferma di dover verificare se il giudice dell'impugnazione fosse obbligato all'interpretazione conforme alla direttiva 2009/133 della norma nazionale, vale a dire se il diritto dell'Unione sia applicabile al caso di specie, che ha ad oggetto una situazione puramente interna, ma in cui il diritto dell'Unione potrebbe applicarsi per motivi analoghi, ma non identici a quelli identificati nella summenzionata giurisprudenza della Corte di giustizia.

- 26 Poiché l'interpretazione conforme è un principio del diritto dell'Unione (si veda in tal senso la sentenza del 5 ottobre 2004, Pfeiffer e a., cause riunite da C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, punto 114), la competenza a pronunciarsi sulle condizioni e sulla portata di tale principio spetta alla Corte di giustizia.
- 27 Nell'esporre le circostanze nelle quali dovrà statuire sull'applicabilità del diritto dell'Unione in causa, il giudice del rinvio espone una cronistoria della legislazione nazionale pertinente.
- 28 Così, l'adozione dell'articolo 27 della legge 571/2003 recante il Codice tributario è stata modellata sulla direttiva 90/434, così come si evince dall'esposizione dei motivi di tale legge, secondo la quale il legislatore ha inteso armonizzare il quadro legislativo nazionale in materia tributaria con detta direttiva. La nozione di fusione nel diritto interno, tuttavia, non corrisponde perfettamente alla nozione di fusione nella direttiva 90/434, poiché all'articolo 238 della legge n. 31/1990 non viene definita anche la fusione per incorporazione, con la quale una società trasferisce, a causa e all'atto del suo scioglimento senza liquidazione, la totalità del proprio patrimonio, attivamente e passivamente, alla società che detiene la totalità dei titoli rappresentativi del suo capitale sociale, menzionata all'articolo 2, lettera a), terzo trattino, della direttiva 90/434.
- 29 In seguito, con la legge n. 343/2006, il legislatore rumeno ha modificato l'articolo 27 del Codice tributario e, contestualmente, ha introdotto l'articolo 27¹, destinato a disciplinare le operazioni transfrontaliere. L'articolo 27¹ è una fedele trasposizione delle disposizioni della direttiva 90/434, tuttavia l'articolo 27 del Codice tributario, che disciplina le transazioni nazionali, non è stato modificato in modo tale da renderlo una norma identica all'articolo 27¹. L'articolo 27, paragrafo 3, lettera a), in combinato disposto con il punto 85 delle Disposizioni di attuazione del codice tributario, ha continuato a fare riferimento alla fusione definita all'articolo 238 della legge n. 31/1990, e il paragrafo 4 dell'articolo 27, che stabilisce la non imposizione del trasferimento di elementi d'attivo e di passivo, nonché l'articolo 27, paragrafo 5, ai sensi del quale le plusvalenze derivanti dall'annullamento delle partecipazioni della società incorporante nella società incorporata non sono considerate un trasferimento imponibile, sono correlati al paragrafo 3, mediante il riferimento alle operazioni di riorganizzazione previste da tale paragrafo.
- 30 Sebbene il legislatore rumeno abbia scelto di disciplinare con due articoli separati il regime fiscale delle riorganizzazioni nazionali e di quelle transfrontaliere, l'esposizione dei motivi del Codice tributario, ma anche della legge di modifica del Codice tributario adottata nel 2006, afferma che anche riguardo alle riorganizzazioni nazionali si è perseguita un'armonizzazione volontaria della norma nazionale applicabile con la norma dell'Unione.
- 31 Una prova di siffatto intento armonizzatore del legislatore rumeno è costituita dal nuovo Codice tributario, adottato con la legge n. 227/2015, il cui articolo 32, che disciplina le transazioni nazionali, è una fedele trasposizione della direttiva

2009/133. L'esposizione dei motivi del nuovo Codice tributario, che non è tuttavia applicabile alla presente causa, dimostra che si è voluto rimediare all'assenza di concordanza nella definizione dei tipi di fusione, che ha dato luogo ad un approccio diverso alle operazioni interne rispetto a quelle transfrontaliere

- 32 Considerato che l'amministrazione tributaria e il giudice dell'impugnazione hanno ritenuto che l'operazione tra la banca A e la banca B non sia una fusione ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 3, del Codice tributario, non essendo soddisfatte le due condizioni di cui alla lettera a) di tale disposizione, e premesso che l'articolo 27, paragrafo 5, del codice tributario corrisponde all'articolo 7 della direttiva 2009/133, il giudice del rinvio pone la seconda questione al fine di determinare se il beneficio della non imposizione delle plusvalenze derivanti dall'operazione di cui è causa dipenda o meno dalla qualificazione di quest'ultima come fusione ai sensi del diritto nazionale.
- 33 Di seguito, il giudice del rinvio afferma che la Banca A ha utilizzato il principio internazionale d'informativa finanziaria IFRS 3 - Aggregazioni aziendali - e ha riflesso la differenza tra il prezzo pagato per l'acquisizione delle azioni e il giusto valore delle attività e delle passività della Banca B alla data della fusione nel conto economico come un utile derivante da un acquisto a prezzi favorevoli. Per contro, nel caso di entità che non applicano gli IFRS bensì il quadro comune per la rendicontazione contabile, la differenza tra il valore di mercato delle attività nette trasferite e il valore contabile dei titoli detenuti dall'entità incorporante corrispondenti al suo patrimonio non viene riflessa nel conto economico dell'incorporante.
- 34 Poiché l'amministrazione tributaria e il giudice dell'impugnazione hanno concluso che l'iscrizione di siffatto utile nel conto economico della banca incorporante attesta l'imponibilità di questa plusvalenza, il giudice del rinvio decide di sollevare la terza questione pregiudiziale.