

Causa C-241/23

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

18 aprile 2023

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

24 febbraio 2023

Parte ricorrente:

P. sp. z o.o.

Parte resistente:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

DECISIONE

Il 24 febbraio 2023

Naczelny Sąd Administracyjny (OMISSIS) (Corte suprema amministrativa, Polonia)

(OMISSIS) (composizione della Corte)

dopo aver esaminato in data **24 febbraio 2023**

in udienza nella **Izba Finansowa (Sezione finanziaria)**

il ricorso per cassazione proposto da **P. sp. z o.o. di W.**

avverso la sentenza del **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia)**

del **29 maggio 2018** (OMISSIS)

nella causa promossa su ricorso di **P. sp. z o.o. w W.**

contro la decisione del **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** (Direttore dell'ufficio dell'amministrazione finanziaria di Varsavia, Polonia)

del **30 giugno 2017** (OMISSIS)

in materia di imposta sul valore aggiunto per il **IV trimestre del 2014 e I trimestre del 2015**

dispone:

1. ai sensi dell'articolo 267 (OMISSIS) (TFUE) di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale: «Se il corrispettivo versato o da versare al fornitore in cambio di una cessione di beni, di cui all'articolo 73 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006 L 347 pag.1, come modificata), debba essere inteso come il valore nominale delle azioni sottoscritte oppure il valore di emissione, se le parti hanno stabilito che il corrispettivo sarà costituito dal valore di emissione delle azioni».

(OMISSIS) (sospensione del procedimento)

MOTIVAZIONE

I. Quadro giuridico.

Normativa dell'Unione.

Disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1, come modificata; in prosieguo: la «direttiva 2006/112»):

Articolo 73

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.

Normativa nazionale.

Disposizioni della ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (OMISSIS) (legge dell'11 marzo 2004 sull'imposta sui beni e sui servizi, Polonia; testo unico, Dz.U. del 2022, posizione 931, come modificata; in prosieguo: la «legge sull'IVA»)

Articolo 29a

1. Fatti salvi i paragrafi da 2 a 5, gli articoli da 30a) a 30c), 32, 119 e 120, paragrafi 4 e 5, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore di beni o al prestatore di servizi da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo per la vendita, compresi i sussidi, le sovvenzioni, e gli altri pagamenti supplementari di carattere simile aventi un'incidenza diretta sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dal soggetto passivo.

Articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera b

Le fatture e i documenti doganali non costituiscono un presupposto per una riduzione dell'imposta dovuta e per un rimborso della differenza d'imposta o per un rimborso dell'imposta applicata se le fatture, le note di credito o i documenti doganali emessi indicano importi non veritieri, per la parte delle voci per le quali gli importi indicati non sono veritieri.

II. Fatti.

1. P. (...) (in prosieguo: la «società» o la «ricorrente») nella dichiarazione relativa al IV trimestre 2014 e al I trimestre 2015 aveva indicato gli importi dell'imposta sul valore aggiunto e gli importi netti riportati nelle fatture alla stessa emesse da W. (...), n. (...) del 6 ottobre 2014, n. (...) del 28 novembre 2014 e n. (...) del 31 dicembre 2014 nonché da B. (...), trasformata successivamente in B. (...), n. (...) del 7 ottobre 2014 e n. (...) del 28 novembre 2014, che documentavano i conferimenti in natura nella ricorrente in cambio di azioni emesse in occasione di un aumento del capitale sociale di quest'ultima. Nei contratti di trasferimento di immobili a titolo di conferimenti in natura (di seguito: i «contratti di conferimento»), le parti avevano stabilito che il corrispettivo sarebbe stato costituito dal prezzo di emissione delle azioni. Di conseguenza, la società aveva indicato, come ammontare del corrispettivo, il valore di emissione delle azioni (ossia il valore dei conferimenti effettuati in natura) anziché il loro valore nominale (molte volte inferiore).

2. Il Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego W. (direttore del primo ufficio finanziario di V., Polonia; in prosieguo: l'«autorità di primo grado»), con decisione del 28 marzo 2017, ha determinato l'importo del debito IVA per il IV trimestre del 2014 in PLN 54 291 674,00 e l'importo dell'eccedenza dell'imposta applicata a monte rispetto all'imposta dovuta, da riportare al successivo periodo di liquidazione, pari a 0,00 PLN, nonché l'importo del debito IVA per il I trimestre del 2015 in 34 352 011,00 PLN. Secondo l'autorità [di primo grado], nel caso delle operazioni descritte, la base imponibile dovrebbe essere costituita dal valore nominale delle azioni e non dal loro valore di emissione, molte volte superiore.

3. Dopo aver esaminato il ricorso, il direttore dell'ufficio dell'amministrazione finanziaria di V. (in prosieguo: l'«autorità d'impugnazione»), con decisione del 30 giugno 2017, ha confermato la decisione dell'autorità di primo grado.

3.1. L'autorità d'impugnazione ha accertato che, con delibera n. 1/2014 del 3 ottobre 2014, la P. (successivamente trasformata nella ricorrente) ha aumentato il proprio capitale sociale mediante l'emissione di nuove azioni da sottoscrivere in cambio di conferimenti in natura e di conferimenti integrativi in denaro.

Per documentare la suddetta cessione dei beni elencati nel contratto del 3 ottobre 2014, il 6 ottobre 2014 W. ha emesso nei confronti di P. la fattura n. (...). L'autorità d'impugnazione ha ritenuto che il corrispettivo effettivamente ricevuto da W. a titolo di cessione dei beni elencati nel contratto del 3 ottobre 2014 fosse costituito da 4 767 azioni della serie «E» emesse da P., aventi il valore nominale di PLN 50,00 ciascuna. L'importo di tale corrispettivo, quantificato in denaro al momento dell'acquisto delle azioni da parte di W., ammontava a PLN 238 350,00 (4.767 x 50,00). L'importo di cui sopra era un importo lordo, il che significa che la base imponibile dell'operazione imponibile documentata dalla fattura n. (...) ammontava a PLN 201 664,00 mentre l'importo dell'imposta era di PLN 36 686,00.

Secondo l'autorità d'impugnazione, gli importi indicati nella fattura n. (...), che rappresentavano i valori di emissione delle azioni erano completamente non conformi alla realtà e non potevano costituire, per la parte, un presupposto per esercitare il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'IVA.

Inoltre, a seguito del contratto concluso il 3 ottobre 2014 con la ricorrente, B. ha sottoscritto 2 100 azioni, del valore nominale di PLN 50,00 ciascuna, con un prezzo di emissione di PLN 35 287,19 per ciascuna azione. Per documentare la cessione dei beni elencati nel contratto del 3 ottobre 2014, B. ha emesso nei confronti di P. la fattura n. (...) del 7 ottobre 2014. L'autorità ha ritenuto che il corrispettivo effettivamente ricevuto da B. a titolo di cessione dei beni elencati nel contratto del 3 ottobre 2014 fosse costituito da 2 100 azioni della serie «E» emesse da P. aventi un valore nominale di 50,00 PLN ciascuna. L'importo di tale corrispettivo, quantificato in denaro al momento dell'acquisto delle azioni da parte di B. ammontava a PLN 105 000,00 (2 100 x 50,00). L'importo di cui sopra (ossia PLN 105 000,00) era un importo lordo, il che significa che la base imponibile dell'operazione imponibile indicata nella fattura n. (...) ammontava a PLN 90 804,32 mentre l'importo dell'imposta era di PLN 14 195,68.

Secondo l'autorità d'impugnazione, gli importi indicati nella fattura n. (...) che rappresentano i valori di emissione delle azioni, essendo completamente non conformi alla realtà, non potevano costituire, per la parte, un presupposto per esercitare il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'IVA.

3.2. Inoltre, l'autorità d'impugnazione ha accertato che la ricorrente, con la delibera n. 1/2014 del 28 novembre 2014, ha aumentato il capitale sociale mediante l'emissione di nuove azioni, che sono state sottoscritte in cambio di conferimenti in natura. Anche in questo caso, come per la delibera n. 1/2014 del 3 ottobre 2014, le azioni sono state sottoscritte da W. e B. in cambio di conferimenti in natura (e di conferimenti integrativi in denaro).

W. ha sottoscritto 1 164 azioni, del valore nominale di PLN 50,00 ciascuna, al prezzo di emissione di PLN 35 287,19 per ciascuna azione. B. ha sottoscritto 133 azioni, del valore nominale di PLN 50,00 ciascuna, al prezzo di emissione di PLN 35 287,19 per ciascuna azione.

Per documentare la cessione dei beni elencati nel contratto del 28 novembre 2014. W. ha emesso nei confronti P. la fattura n. (...) del 28 novembre 2014. L'autorità d'impugnazione ha ritenuto che il corrispettivo effettivamente ricevuto da W. a titolo di cessione dei beni elencati nel contratto del 28 novembre 2014 e nella fattura n. (...) fosse costituito da 1 164 azioni della serie «F» emesse da P., aventi un valore nominale di PLN 50,00 ciascuna. L'importo di tale corrispettivo, quantificato in denaro al momento dell'acquisto delle azioni da parte di W., ammontava a PLN 58 200,00 (1.164 x 50,00). L'importo in questione (ossia PLN 58 200,00) era un importo lordo, il che significa che la base imponibile dell'operazione imponibile elencata nella fattura n. (...) ammontava a PLN 28 250,57 mentre l'importo dell'imposta ammontava a PLN 6 497,63.

L'autorità d'impugnazione ha ritenuto che gli importi indicati nella fattura n. (...), essendo completamente non conformi alla realtà, non costituivano, per la parte, un presupposto per esercitare il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'IVA.

Per documentare la cessione dei beni elencati nel contratto del 28 novembre 2014. B. ha emesso nei confronti di P. la fattura n. (...) del 28 novembre 2014. L'autorità d'impugnazione ha ritenuto che il corrispettivo effettivamente ricevuto da B. a titolo di cessione dei beni elencati nel contratto del 28 novembre 2014 e nella fattura n. (...) fosse costituito da 133 azioni della serie «F» emesse da P. aventi un valore nominale di PLN 50,00 ciascuna. L'importo di tale corrispettivo, quantificato in denaro al momento dell'acquisto delle azioni da parte di B., ammontava a PLN 6 650,00 (133 x 50,00). L'importo in questione (ossia PLN 6 650,00) era un importo lordo, il che significa che la base imponibile dell'operazione imponibile elencata nella fattura n. (...) ammontava a PLN 5 411,34 mentre l'importo dell'imposta ammontava a PLN 1 238,66.

L'autorità d'impugnazione ha ritenuto che gli importi indicati nella fattura n. (...), essendo completamente non conformi alla realtà, non costituivano, per la parte, un presupposto per esercitare il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'IVA.

3.3. Con delibera n. 1/2014 del 29 dicembre 2014. P. ha aumentato il capitale sociale mediante l'emissione di nuove azioni da sottoscrivere in cambio di conferimenti in natura.

Per documentare la cessione dei beni elencati nel contratto del 29 dicembre 2014. W. ha emesso nei confronti di P. la fattura n. (...) del 31 dicembre 2014. L'autorità d'impugnazione ha ritenuto che il corrispettivo effettivamente ricevuto da W. a titolo di cessione dei beni elencati nel contratto del 29 dicembre 2014 e nella fattura n. (...) fosse costituito da 7 745 azioni della serie «G» emesse da P., aventi un valore nominale di PLN 50,00 ciascuna. L'importo di tale corrispettivo, quantificato in denaro al momento dell'acquisto delle azioni da parte di W., ammontava a PLN 387 250,00 (7 745 x 50,00). L'importo in questione (ossia PLN 387 250,00) era un importo lordo, il che significa che la base imponibile delle operazioni imponibili elencate nella fattura n. (...) ammontava a PLN 320 362,48 mentre l'importo dell'imposta ammontava a PLN 66 887,52.

Secondo il direttore dell'ufficio dell'amministrazione finanziaria, gli importi indicati nella fattura n. (...), essendo completamente non conformi alla realtà, non costituivano, per la parte, un presupposto per esercitare il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'IVA.

3.4. Secondo l'autorità d'impugnazione, le cose che costituivano l'oggetto dei contratti stipulati tra W. e B. e la società rispondevano alla definizione legale di beni e la loro fornitura da parte dei suddetti soggetti costituiva una cessione di beni a titolo oneroso ai sensi della legge sull'IVA. I corrispettivi ricevuti da W. e B. (in cambio della prestazione avente forma di conferimenti in natura e di conferimento integrativi in denaro) erano costituiti da azioni emesse da P. Il corrispettivo ricevuto da W. e B. in cambio della prestazione avente forma di conferimento in natura nella P. ha un valore concreto che si può esprimere in termini dell'equivalente di una quantità di denaro. Secondo l'autorità d'impugnazione, il corrispettivo ricevuto da W. e B. in cambio della prestazione avente forma di conferimenti in natura è costituito dall'equivalente del valore nominale (lordo) delle azioni.

4. Il ricorso presentato successivamente dalla ricorrente dinanzi al Tribunale di primo grado è stato respinto da quest'ultimo. Il Tribunale di primo grado, richiamando in particolare l'articolo 29a, paragrafo 1, e l'articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera b), della legge sull'IVA, ha ritenuto che il corrispettivo dovuto a un soggetto che effettua un conferimento in natura in una società avente forma diversa da un'impresa o da una parte organizzata di un'impresa è costituito dal valore nominale delle azioni ottenute in cambio da parte della società che accetta il conferimento in natura.

5. Tale posizione del Tribunale è stata contestata dalla ricorrente che ha presentato un ricorso per cassazione eccependo, tra l'altro, una violazione:

– dell'articolo 29a della legge sull'IVA derivante dalla sua errata interpretazione consistente nella statuizione che la base imponibile dell'operazione di conferimento in natura, come documentata dalle fatture, doveva essere determinata sulla base del valore nominale delle azioni mentre secondo una corretta interpretazione di tale disposizione la base imponibile del conferimento in natura dovrebbe essere determinata sulla base del prezzo di emissione delle azioni, meno l'importo del conferimento in denaro nella Società effettuato da B. e W;

– dell'articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera b, della legge sull'IVA derivante dalla sua errata interpretazione consistente nella statuizione che l'importo dell'imposta applicata a monte indicato nelle fatture che documentavano i conferimenti in natura rappresenta un importo in parte non corrispondente alla realtà mentre, secondo una corretta interpretazione di tale disposizione, l'importo indicato in tale fattura è un importo pienamente corrispondente alla realtà, pertanto non vi era alcun motivo per ritenere che la Società non avesse il diritto di detrarre dall'imposta dovuta l'imposta applicata a monte risultante dalle fatture dell'importo maggiore di PLN 125 505.

III. Motivi della presentazione della domanda di pronuncia pregiudiziale.

1. Il punto cruciale della controversia in esame si riferisce alla questione se, nelle circostanze accertate, la base imponibile sia costituita dal valore nominale delle azioni acquisite in cambio del conferimento in natura nella società o dal valore di emissione di tali azioni.

Secondo le autorità e il Tribunale di primo grado, la base imponibile dell'operazione di conferimento in natura dovrebbe essere stabilita sulla base del valore nominale delle azioni. Secondo la ricorrente la base imponibile dell'operazione di conferimento in natura dovrebbe essere determinata, invece, sulla base del valore di emissione delle azioni meno il valore del conferimento in denaro nella società.

2. Secondo la prima delle tesi esposte, la base imponibile di un conferimento in natura in una società è costituita dalla somma del valore nominale delle azioni che rappresentano il corrispettivo dovuto [decisione del Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) del 31 marzo 2014 nella causa n. I FPS 6/13].

La seconda tesi si basa sulla convinzione che, nel caso di un conferimento in natura in cambio di azioni di una società, il corrispettivo sia costituito dalle azioni di tale società. Il numero delle azioni, e quindi il loro valore, dipenderà dalla volontà delle parti a tal riguardo. Il numero delle azioni – può trattarsi di azioni non solo al valore nominale ma anche al prezzo di emissione – può dipendere dall'accordo delle parti sul punto. Può trattarsi quindi del valore nominale o del valore di emissione delle azioni (sentenza della Corte suprema amministrativa del 22 marzo 2017 nella causa n. 1322/15).

Pertanto, non vi è dubbio che nel caso di un conferimento in società in natura la base imponibile ai sensi dell'articolo 29a, paragrafo 1, della legge sull'IVA è «tutto ciò che costituisce il corrispettivo», ma non si tratterà del valore di mercato del conferimento in natura, bensì dell'insieme dei diritti e degli obblighi ricevuti in cambio del conferimento, corrispondenti al valore di tale conferimento. Nel diritto dell'Unione e in quello nazionale non vi è, infatti, un riferimento al valore di mercato dei beni e dei servizi (sentenza della Corte suprema amministrativa del 27 agosto 2017 nella causa I FSK 2326/15 e sentenza della Corte suprema amministrativa del 3 luglio 2014 nella causa I FSK 225/13).

Il valore nominale delle azioni determina la misura dei diritti e gli obblighi patrimoniali e non patrimoniali dei soci (azionisti) della società. Infatti, in cambio dei conferimenti nella società i soci ricevono azioni (quote) del capitale sociale. Il capitale sociale, in senso stretto, è un determinato numero iscritto sul lato passivo (passività) del bilancio della società, ossia rappresenta un valore formale che corrisponde alla somma delle azioni della società.

Il valore di emissione di un'azione è un valore che si adotta al momento dell'emissione delle azioni e può essere uguale al valore nominale ma anche superiore. Il valore nominale di un'azione può differire dal valore di mercato e dal valore contabile. Infatti, il valore di mercato si riferisce al valore che può essere raggiunto sul mercato al momento della vendita delle azioni. Tale valore è determinato dal patrimonio della società, ma anche da altri elementi, come la clientela, l'ubicazione, l'avviamento e così via.

Riassumendo, si possono trarre le seguenti conclusioni. In primo luogo, nel caso di un conferimento in natura la base imponibile non può essere costituita dal valore di mercato dell'oggetto del conferimento. In secondo luogo, nel caso di un conferimento in natura in cambio di azioni il corrispettivo sarà costituito dalle azioni della società. Tuttavia, il dubbio riguarda la questione se il valore di tali azioni e, allo stesso tempo, la base imponibile debbano essere determinati sulla base del valore nominale delle azioni oppure del valore di emissione delle azioni, se le parti del contratto hanno determinato in questo modo l'importo del corrispettivo.

3. La questione in oggetto non è stata affrontata direttamente dalla Corte di giustizia dell'Unione europea. Il giudice non è a conoscenza di sentenze che affrontino la questione se nell'ipotesi di conferimento in natura in una società la base imponibile sia costituita dal valore nominale o dal valore di emissione delle azioni acquisite in cambio del conferimento in natura, nel caso in cui le parti del contratto, avente ad oggetto il conferimento in natura, abbiano determinato in tal modo l'importo del corrispettivo. Nella sua giurisprudenza la Corte di giustizia ha espresso la posizione che la base imponibile non può essere costituita dal valore di mercato dei beni o dei servizi (sentenza della Corte di giustizia del 19 dicembre 2012, O. B. E., C-549/11, EU:C:2012:832).

4. Applicando tali considerazioni al caso di specie, occorre considerare che, sebbene la decisione impugnata e la motivazione della sentenza del Tribunale di primo grado descrivano diffusamente il rapporto tra le società che hanno effettuato i conferimenti in natura e la ricorrente, né le autorità né il Tribunale di primo grado hanno messo in dubbio il valore nominale e il valore di emissione, indicati dalla ricorrente, delle azioni cedute dalla ricorrente in cambio del conferimento in natura.

Alla luce delle osservazioni formulate, il giudice rileva che la giurisprudenza della Corte di giustizia non fornisce una risposta alla questione se, in caso di acquisizione di azioni di una società in cambio di un conferimento in natura effettuato nella società stessa, la base imponibile di tale operazione debba essere determinata sulla base del valore nominale delle azioni o del valore di emissione delle azioni, allorché le parti del contratto hanno determinato in tal modo l'importo del corrispettivo. Dalla citata sentenza della Corte di giustizia si evince inequivocabilmente che il valore di mercato dell'oggetto del conferimento in natura non può costituire la base imponibile, tuttavia, ciò non riguarda direttamente la questione controversa nel caso in esame.

Occorre inoltre sottolineare che i dubbi del giudice quanto al modo in cui è stata formata la base imponibile derivano dal fatto che il valore nominale delle azioni, utilizzato dalle autorità giudicanti nella presente causa come base imponibile nelle operazioni di acquisizione, da parte della società, dei conferimenti in natura, è palesemente non equivalente al valore dell'oggetto del conferimento in natura (beni immobili). Riconoscendo tale squilibrio, le parti hanno concordato nel contratto di conferimento in natura che il corrispettivo del conferimento in natura fosse costituito dalle azioni della società secondo il loro valore di emissione, ciò che ha reso tale operazione equilibrata.

IV. Fondamento normativo del rinvio pregiudiziale.

In considerazione dei dubbi che, nel contesto delle richiamate disposizioni della direttiva 2006/112 citata, sorgono in merito alla determinazione della base imponibile in caso di acquisizione di azioni di una società in cambio di un conferimento in natura, in circostanze come quelle della controversia pendente davanti al giudice nazionale, la Corte suprema amministrativa ha ritenuto di dover sottoporre alla Corte di giustizia una questione pregiudiziale ai sensi dell'articolo 276, terzo comma, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

V. Sospensione del procedimento

(OMISSIS)

(firme)