

Giurisprudenza

La perdita “accumulata” in un Paese non si può dedurre in un altro Stato

27 Febbraio 2020

Lo Stato membro verso il quale una società trasferisce la sede della propria direzione effettiva non può essere obbligato a prendere in considerazione i disavanzi originatesi prima di tale trasferimento



Per gli eurogiudici, non contrasta con il diritto comunitario una normativa che escluda la possibilità per una società che ha trasferito la sede in altro Stato membro di far valere una perdita fiscale che ha avuto luogo prima del trasferimento in un altro Paese Ue. Lo afferma la Corte di giustizia con la sentenza del 27 febbraio 2020, causa C-405/18

La fattispecie

La domanda di pronuncia pregiudiziale posta alla Corte Ue verte sull'interpretazione degli articoli 49,52 e 54 Tfeue ed è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone una società all'amministrazione fiscale della Repubblica Ceca in relazione al rifiuto opposto da quest'ultima di consentire a tale società di dedurre una perdita fiscale originatasi in uno Stato membro diverso dalla Repubblica Ceca. La società era costituita ai sensi del diritto dei Paesi Bassi, e in quello stato aveva la sede sociale e la sede della direzione effettiva, il che la rendeva residente fiscale in tale Stato.

Nel periodo d'imposta 2007 la società subiva nei Paesi Bassi, una perdita che è stata calcolata dall'amministrazione fiscale in base alla disciplina tributaria di tale Stato.

Successivamente, la società ha istituito, nella Repubblica Ceca, una succursale che, secondo il

diritto Ceco, costituisce una stabile organizzazione di tale società priva di personalità giuridica propria e la cui attività è imponibile in tale Stato membro. Quindi, ha trasferito la sede della propria direzione effettiva dai Paesi Bassi alla Repubblica Ceca e, in seguito a tale trasferimento, la società ha spostato la propria residenza fiscale dai Paesi Bassi alla Repubblica Ceca, a decorrere dalla stessa data.

Attualmente, essa svolge tutte le sue attività tramite la medesima succursale.

Tuttavia, la società ha mantenuto la sua sede sociale e la sua iscrizione nel registro delle imprese olandese. Per quanto riguarda i suoi rapporti interni, ad essa continua infatti ad applicarsi il diritto dei Paesi Bassi. Per effetto di tale trasferimento della sede della direzione effettiva e, quindi, della residenza fiscale, la società ha chiesto all'autorità tributaria Ceca di poter dedurre dalla base imponibile dell'imposta sulle società che era tenuta a versare per il periodo d'imposta 2012 la perdita originatasi nei Paesi Bassi nel periodo d'imposta 2007.

L'amministrazione tributaria Ceca ha ritenuto che tale perdita non potesse essere fatta valere quale voce deducibile dalla base imponibile. Secondo tale amministrazione, la società, in quanto residente fiscale nella Repubblica Ceca, è soggetta a imposta a titolo dei suoi redditi mondiali nel rispetto della normativa tributaria Ceca. Tuttavia, essa potrebbe dedurre dalla base imponibile soltanto una perdita derivante da un'attività economica svolta nella Repubblica Ceca e che sia stata determinata nel rispetto delle disposizioni della legge sull'imposta sui redditi, dal momento che tale legge non regolerebbe la deduzione di una perdita fiscale in caso di cambiamento di residenza fiscale e non consentirebbe il trasferimento di una simile perdita da uno Stato membro diverso dalla Repubblica Ceca.

La questione è quindi approdata dinanzi alla competente autorità giurisdizionale che ha sottoposto al vaglio pregiudiziale della Corte Ue le due seguenti questioni:

La prima questione: sull'applicabilità dell'articolo 49 del Tdue

Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 49 Tdue debba essere interpretato nel senso che una società costituita secondo il diritto di uno Stato membro, che trasferisca in un altro Stato membro la sede della propria direzione effettiva senza che tale trasferimento incida sul suo status di società costituita secondo il diritto del primo Stato membro, possa avvalersi di tale disposizione per contestare il rifiuto, nell'altro Stato membro, del riporto delle perdite anteriori a tale trasferimento.

In particolare, la Corte ha già dichiarato che una società costituita secondo il diritto di uno Stato membro, che trasferisce in un altro Stato membro la sede della propria direzione effettiva, senza che un tale trasferimento incida sul suo *status* di società del primo Stato membro, può invocare l'articolo 49 Tdue al fine di mettere in discussione gli effetti fiscali collegati a tale trasferimento nello Stato membro di origine.

Analogamente, una tale società può, in tali circostanze, avvalersi dell'articolo 49 Tfeue al fine di mettere in discussione il trattamento fiscale riservatole dallo Stato membro verso il quale trasferisce la sede della propria direzione effettiva.

Il trasferimento transfrontaliero di tale sede rientra, pertanto, nell'ambito di applicazione di tale articolo.

Tutto ciò premesso, la Corte Ue perviene alla conclusione che l'articolo 49 Tfeue deve essere interpretato nel senso che una società costituita secondo il diritto di uno Stato membro, che trasferisca in un altro Stato membro la sede della propria direzione effettiva senza che tale trasferimento incida sul suo *status* di società costituita secondo il diritto del primo Stato membro, può fondarsi su tale articolo al fine di contestare il rifiuto del riporto delle perdite anteriori a tale trasferimento oppostole nell'altro Stato membro.

La seconda questione: sulla compatibilità comunitaria della disciplina interna.

Il giudice 'a quo' chiede, inoltre, se l'articolo 49 Tfeue debba essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro che esclude la possibilità per una società, che abbia trasferito la sede della propria direzione effettiva e, quindi, la sua residenza fiscale in tale Stato membro, di far valere una perdita fiscale originatasi, prima di tale trasferimento, in un altro Stato membro, nel quale essa conserva la propria sede sociale.

La libertà di stabilimento, riconosciuta ai cittadini comunitari dall'articolo 49 Tfeue, comprende, ai sensi dell'articolo 54 Tfeue, per le società costituite nel rispetto della legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno dell'Unione, il diritto di svolgere la loro attività in un altro Stato membro mediante una controllata, una succursale o un'agenzia. Come già ricordato, le disposizioni del diritto comunitario relative alla libertà di stabilimento mirano, in particolare, ad assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante. Per contro, il Trattato non garantisce a una società rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 54 Tfeue che il trasferimento della sede della propria direzione effettiva da uno Stato membro ad un altro sia neutro sotto il profilo fiscale. Tenuto conto delle differenze tra le legislazioni degli Stati membri in tale materia, un trasferimento del genere può, secondo i casi, essere più o meno favorevole o sfavorevole per una società sul piano fiscale. La libertà di stabilimento non può quindi essere intesa nel senso che uno Stato membro sia obbligato a determinare le proprie norme tributarie in funzione di quelle di un altro Stato membro, al fine di garantire, in ogni situazione, una tassazione che elimini qualsiasi disparità derivante dalle normative tributarie nazionali.

Nel caso di specie, la possibilità offerta dal diritto di uno Stato membro a una società residente di far valere le perdite originatesi in tale Stato membro nel corso di un determinato periodo d'imposta, affinché tali perdite siano dedotte dall'utile imponibile realizzato da tale società nel

corso di periodi d'imposta successivi, costituisce un vantaggio fiscale.

Il fatto di escludere dal beneficio di tale vantaggio le perdite che una società, residente in uno Stato membro, ma costituita in base al diritto di un altro Stato membro, ha subito in tale altro Stato membro nel corso di un periodo d'imposta durante il quale essa era ivi residente, mentre tale beneficio è concesso ad una società residente nel primo Stato membro che abbia subito perdite in tale Stato, nel corso dello stesso periodo, costituisce una differenza di trattamento fiscale.

A causa di tale differenza di trattamento, una società costituita in base al diritto di uno Stato membro potrebbe essere dissuasa dal trasferire la sede della propria direzione effettiva in un altro Stato membro al fine di esercitarvi le proprie attività economiche.

Una differenza di trattamento del genere, che deriva dalla normativa tributaria di uno Stato membro a svantaggio delle società che esercitino la propria libertà di stabilimento, può essere ammessa solo se riguarda situazioni che non sono oggettivamente comparabili o se è giustificata da un motivo imperativo di interesse generale.

In relazione al primo punto, la Corte osserva che la comparabilità di una situazione transfrontaliera con una situazione interna deve essere esaminata tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali in questione. Nella fattispecie in esame risulta che, prevedendo che una società non possa far valere, nello Stato membro in cui risiede attualmente, le perdite originatesi nel corso di un periodo d'imposta in cui aveva la residenza fiscale in un altro Stato membro, la normativa della Repubblica Ceca mira, in sostanza, a preservare la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri e a prevenire i rischi di doppia deduzione delle perdite.

Si deve pertanto ritenere che non si trovino, in linea di principio, in una situazione comparabile una società residente in uno Stato membro che ha subito perdite in tale Stato e una società che ha trasferito la sede della sua direzione effettiva e, quindi, la sua residenza fiscale in tale Stato membro dopo aver subito perdite durante un periodo d'imposta nel corso del quale essa era residente fiscale in un altro Stato membro, senza essere affatto presente nel primo Stato membro. Infatti, la situazione di una società che effettua un tale trasferimento è soggetta in successione alla competenza fiscale di due Stati membri, vale a dire, da un lato, lo Stato membro di origine, per il periodo d'imposta nel corso del quale le perdite sono emerse, e, dall'altro, lo Stato membro ospitante, per il periodo d'imposta nel corso del quale tale società chiede la deduzione di tali perdite.

Da ciò deriva che, in assenza di una competenza fiscale dello Stato membro ospitante per il periodo d'imposta nel corso del quale sono emerse le perdite, la situazione di una società, che ha trasferito la propria residenza fiscale in tale Stato membro e, successivamente, fa valere in quest'ultimo perdite originatesi in precedenza in un altro Stato membro, non è comparabile a quella di una società i cui risultati rientravano nella competenza fiscale del primo Stato membro

per il periodo d'imposta nel corso del quale quest'ultima società ha subito perdite.

Inoltre, la circostanza che, avendo trasferito la propria residenza fiscale da uno Stato membro ad un altro, una società rientri in successione nella competenza fiscale di due Stati membri è idonea a determinare un maggiore rischio di doppia deduzione delle perdite, dal momento che tale società potrebbe essere indotta a far valere le stesse perdite presso le autorità di tali due Stati membri.

Nel caso in esame risulta che la società ha subito perdite nell'anno 2007 nei Paesi Bassi, nel corso di un periodo d'imposta durante il quale sia la sua sede sociale sia la sede della sua direzione effettiva si trovavano in tale Stato membro, mentre non aveva ancora istituito una stabile organizzazione nella Repubblica Ceca.

La Corte ha inoltre dichiarato, in sostanza, che l'articolo 49 Tfeue non osta alla possibilità per lo Stato membro di origine di una società, costituita ai sensi del diritto di tale Stato membro e che abbia effettuato il trasferimento della propria sede della direzione effettiva in un altro Stato membro, di tassare le plusvalenze latenti relative agli elementi patrimoniali di tale società.

Allo stesso modo, lo Stato membro verso il quale una società trasferisce la sede della propria direzione effettiva non può essere obbligato a prendere in considerazione le perdite originatesi prima di tale trasferimento, le quali si riferiscono a periodi d'imposta per i quali tale Stato membro non disponeva di una competenza fiscale nei confronti di tale società.

Pertanto, le società residenti che hanno subito perdite in tale Stato membro, da un lato, e le società che hanno trasferito la loro residenza fiscale verso quello stesso Stato membro e che avevano subito perdite in un altro Stato membro nel corso di un periodo d'imposta durante il quale la loro residenza fiscale si trovava in quest'ultimo Stato membro, dall'altro, non si trovano in una situazione comparabile alla luce degli obiettivi volti a preservare la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri e ad evitare la doppia deduzione delle perdite.

Conclusioni

Tutto ciò premesso, la Corte Ue perviene alla conclusione che l'articolo 49 Tfeue deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa di uno Stato membro che escluda la possibilità per una società, che ha trasferito la sede della propria direzione effettiva e, quindi, la propria residenza fiscale in tale Stato membro, di far valere una perdita fiscale originatasi, prima di tale trasferimento, in un altro Stato membro, nel quale essa conserva la propria sede sociale.

Data sentenza

27 febbraio 2020

Numero della causa

C-405/18

Nome delle parti:

Aures Holdings a.s

contro

Odvolaci financni reditelstvi

di

Marcello Maiorino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/perdita-accumulata-paese-non-si-puo-dedurre-altro-stato>