



Causa e data	Parti in causa	Sezione CGUE	Tipo di procedimento	Stato membro di provenienza	Grado di giudizio nazionale	Conclusioni Avvocato generale	Note	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto
C-607/17, 19 giugno 2019, ECLI:EU:C:2019:510	Skatteverket contro Memira Holding AB,	I	Rinvio pregiudiziale	SE	Ultima istanza- (Corte suprema amministrativa, Svezia)	J. Kokott	Sentenza	Principio di non discriminazione; principio di proporzionalità; principio di territorialità; principio di autonomia fiscale;	imposta sulle società – Gruppo di società – Libertà di stabilimento – Deduzione delle perdite subite da una società controllata non residente – Nozione di “perdite definitive” – Fusione per incorporazione della società controllata da parte della società controllante – Normativa dello Stato di residenza della società controllata che consente la deduzione di perdite nell’ambito di una fusione soltanto al soggetto che le ha
Classificazione									
-Diritto primario -Imposte dirette									
Questione pregiudiziale									
«1) Se, nella valutazione della definitività di una perdita di una società controllata in un altro Stato membro, ai sensi, tra l’altro, della [sentenza del 21 febbraio 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84),] – con il conseguente diritto della società controllante di dedurre detta perdita sulla base dell’articolo 49 TFUE –, si debba tenere conto del fatto che la normativa dello Stato della società controllata prevede restrizioni alla possibilità di dedurre detta perdita per parti diverse dalla quella che le ha subite. 2) Qualora occorra tenere conto di una restrizione come quella di cui alla prima questione, se si debba prendere in considerazione se, nel caso di specie, nello Stato della società controllata esista effettivamente un’altra parte che avrebbe potuto dedurre le spese laddove ciò vi fosse stato consentito».									
Dispositivo									
1) Ai fini della valutazione della definitività delle perdite di una società controllata non residente, ai sensi del punto 55 della sentenza del 13 dicembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), la circostanza che lo Stato membro da cui dipende la società controllata non consenta di trasferire perdite di una società a un altro soggetto passivo in caso di fusione, mentre un siffatto trasferimento è previsto dallo Stato membro da cui dipende la società controllante in caso di fusione tra società residenti, non è determinante, salvo che la società controllante dimostri che le è impossibile valorizzare tali perdite facendo in modo, in particolare mediante una cessione, che esse siano fiscalmente prese in considerazione da un terzo per gli esercizi futuri. 2) Nell’ipotesi in cui la circostanza menzionata nella prima questione diventi pertinente, è irrilevante il fatto che, nello Stato di residenza della società controllata, non esista nessun altro soggetto che avrebbe potuto dedurre tali perdite in caso di fusione qualora una siffatta deduzione fosse stata autorizzata.									
Nota redazionale									
Con la sentenza C-607/17, emessa in data 10 gennaio 2019, la sezione I della Corte di Giustizia dell’Unione Europea risponde alla domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Corte suprema amministrativa svedese (<i>Högsta förvaltningsdomstolen</i>) ai sensi dell’articolo 267 TFUE. Con tale domanda la Corte svedese chiedeva chiarimenti in merito alla corretta interpretazione dell’articolo 49 in combinato disposto con l’articolo 54 TFUE, sancente la libertà di stabilimento delle società. Nell’ambito del procedimento principale infatti, una società di diritto svedese, <i>Memira Holding AB</i> (“Memira”), avente una società controllata in uno stato membro altro (Germania), riceveva un trattamento meno favorevole di quello riservato alle società svedesi aventi controllate in Svezia. <i>Memira</i> , mediante fusione, ambiva ad acquisire il diritto alla deducibilità, a titolo dell’imposta sulle società, delle perdite della controllata tedesca. Gli articoli 17 e 18 del capitolo 37 dell’ <i>Inkomstskattelag</i> (legge (1999:1229) relativa all’imposta sul reddito), ammettono siffatta possibilità solo nel caso di “fusioni qualificate”. Ai sensi degli articoli 11 e 12, perché una fusione sia “qualificata” è necessario che la società che cesserà di esistere e le cui perdite devono essere usate, abbia entrate imponibili in Svezia. Siffatto trattamento, a dire della Commissione tributaria svedese (<i>Skatterättsnämnden</i>), appare coerente con quanto statuito dalla CGUE ai punti 45, 46, 48, 50 e 51 della sentenza <i>Marks & Spencer</i> . Ai sensi di quella decisione, “un’esclusione dello sgravio di gruppo per le perdite subite da controllate non residenti”, seppur concretizzante una restrizione della libertà di cui all’articolo 49 TFUE, potrebbe tuttavia essere giustificata da due motivi imperativi di interesse generale: evitare la doppia deduzione delle medesime perdite e ripartire equamente il potere impositivo. La CGUE tuttavia, precisava anche, che una siffatta giustificazione possa essere accolta intanto in quanto la misura in esame risulti conforme al principio di proporzionalità. La misura restrittiva non deve eccedere quanto necessario per il conseguimento degli scopi perseguiti. Al contrario, qualora si riscontrasse che la misura non sia proporzionata, la giustificazione di cui sopra, non sarebbe più sufficiente e si realizzerebbe una fattispecie di discriminatoria restrizione della libertà di stabilimento. Una siffatta ipotesi si prefigurerebbe nel caso in cui fosse resa del tutto impossibile la deduzione di perdite che non possano più essere prese in considerazione dalla controllata medesima per gli esercizi fiscali precedenti, considerati o futuri né mediante trasferimento o cessione della controllata a un terzo. È sulla caratterizzazione delle perdite della controllata, come definitive o meno, che verte quindi la questione principale. Nella fattispecie in esame, un elemento ulteriore sembra aggiungersi. La legislazione dello stato della controllata esclude che le imprese soggette ad imposta in Germania possano trasferire le perdite nel caso di una fusione. Il giudice rimettente chiede pertanto se, “nella valutazione della definitività di una perdita di una società controllata in un altro Stato membro, si debba tenere conto del fatto che la normativa dello Stato della società controllata prevede restrizioni alla possibilità di dedurre detta perdita per parti diverse da quella che le ha subite”. Nel caso in cui la CGUE avesse risposto in maniera affermativa alla precedente domanda, il giudice chiedeva inoltre, “se si debba prendere in considerazione se, nel caso di specie, nello Stato della società controllata esista effettivamente un’altra parte che avrebbe potuto dedurre le spese laddove ciò vi fosse stato consentito”. La CGUE, ritenendo che la questione proposta sollevasse nuove questioni in punto di diritto dell’Unione Europea, risponde solo dopo avere acquisito il parere dell’Avvocato Generale (articolo 20.4 Statuto della CGUE). Una legislazione particolarmente restrittiva come quella tedesca non è di per sé sola sufficiente a provare il requisito della definitività della perdita. Perché esso sia pienamente provato è piuttosto necessario che il contribuente dimostri che le perdite non avrebbero potuto essere prese in considerazione in Germania in alcun modo. Il fatto che non possano essere trasferite tramite fusione, certo complica la posizione della controllata, ma non dimostra che le sarebbe impossibile identificare un terzo a cui trasferire le perdite tramite cessione. La CGUE sottolinea l’onere probatorio (cui aveva già fatto riferimento al punto 56 della sentenza <i>Marks & Spencer</i>) gravante sul contribuente. Al fine della qualificazione di una perdita come definitiva, nel caso di specie, la società controllata deve quindi dimostrare non sarebbe stato possibile in alcun modo trasferire le perdite a un terzo. Assente l’adempimento di quest’onere, non si potrebbe concludere che le perdite della controllata tedesca della <i>Memira</i> siano definitive. In conclusione, sono da ritenere definitive quelle perdite che non possono più essere utilizzate non in ragione di una legislazione particolarmente restrittiva, quanto piuttosto per via di una situazione di fatto. Ciò che rileva non è che la legge applicabile consenta o restringa la possibilità di dedurre le perdite, bensì che le circostanze fattuali ne consentano o meno la valorizzazione.									
La presente nota sarà inserita in una raccolta dotata di ISBN									