SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

22 dicembre 2008 *

Nel procedimento C-282/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Cour d'appel de Liège (Belgio), con decisione 6 giugno 2007, pervenuta in cancelleria il 13 giugno 2007, nella causa

Stato belga — SPF Finances

contro

Truck Center SA,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dal sig. T. von Danwitz, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore), dai sigg. G. Arestis e J. Malenovský, giudici,

* Lingua processuale: il francese.

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig.ra K. Sztranc-Sławiczek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 15 maggio 2008,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Truck Center SA, dagli avv.ti X. Thiebaut e X. Pace, avocats;

— per il governo belga, dalla sig.ra C. Pochet e dal sig. J.-C. Halleux, in qualità di agenti;

— per il governo francese, dal sig. J.-C. Gracia, in qualità di agente;

— per il governo dei Paesi Bassi, dalla sig.ra C.M. Wissels e dal sig. Y. de Vries, in qualità di agenti;

— per il governo portoghese, dai sigg. L.I. Fernandes e V.B. Guimarães, in qualità di agenti;

— per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra T. Harris, in qualità di agente, assistita dalla sig.ra K. Bacon, barrister;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. J.-P. Keppenne e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 settembre 2008,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti, rispettivamente, artt. 56 CE e 58 CE).

2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra lo Stato belga e la Truck Center SA (già Truck Restaurant Habay; in prosieguo: la «Truck Center»), con sede in Belgio, riguardo all'assoggettamento ad imposta di interessi dovuti, nel corso degli anni 1994-1996, da tale società quale remunerazione di un prestito accordato dalla SA Wickler Finances (in prosieguo: la «Wickler Finances»), con sede in Lussemburgo.

Contesto normativo

3 Secondo il giudice del rinvio, le disposizioni della normativa nazionale applicabili alla controversia principale sono le seguenti.

4 L'art. 266 del codice delle imposte sui redditi del 1992 (code des impôts sur les revenus 1992; in prosieguo: il «CIR 1992») così dispone:

«Il Re può, alle condizioni e nei limiti che Egli stesso stabilisce, rinunziare del tutto o in parte alla riscossione della ritenuta di imposta mobiliare sui redditi da capitale e da beni mobili nonché su altri redditi, in quanto si tratti di redditi percepiti da beneficiari identificabili (…)».

5 L'art. 267 del CIR 1992 è formulato nei termini seguenti:

«L'attribuzione o il pagamento dei redditi, in denaro o in natura, comporta l'esigibilità della ritenuta di imposta mobiliare. Configura, tra l'altro, attribuzione anche l'iscrizione di un reddito in un conto aperto a favore del beneficiario, anche quando tale conto sia indisponibile, purché l'indisponibilità derivi da un accordo espresso o tacito con il beneficiario. (…)».

6 Gli artt. 105-119 del regio decreto di esecuzione del codice delle imposte sui redditi 1992, del 27 agosto 1993 (arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992; in prosieguo: l'«AR/CIR 1992») riguardano la rinuncia totale o parziale alla riscossione della ritenuta di imposta mobiliare (imposta ritenuta alla fonte sui redditi mobiliari).

7 L'art. 105, punto 3, lett. b), dell'AR/CIR 1992 prevede che ai fini dell'applicazione di tali articoli per «investitori professionali» si intendono le società residenti.

8 Ai sensi dell'art. 107, n. 2, punto 9, lett. c), dell'AR/CIR 1992, si rinunzia del tutto alla riscossione della ritenuta di imposta mobiliare sui redditi da crediti e mutui i cui beneficiari siano identificati come investitori professionali.

9 La convenzione tra il Belgio e il Lussemburgo diretta ad evitare la doppia imposizione e a disciplinare talune altre questioni in materia di imposta sul reddito e sul patrimonio, ed il protocollo finale ad essa relativo, firmati a Lussemburgo il 17 settembre 1970 (in

prosieguo: la «convenzione belgo-lussemburghese»), fissano le norme di ripartizione della competenza fiscale tra il Regno del Belgio e il Granducato di Lussemburgo.

10 L'art. 11 di tale convenzione così prevede:

«§ 1. Gli interessi provenienti da uno Stato contraente e attribuiti a un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in tale altro Stato.

§ 2. Tuttavia, tali interessi possono essere soggetti ad imposizione nello Stato contraente dal quale essi provengono e secondo la normativa dello Stato stesso, ma l'imposta così fissata non può eccedere il 15% del loro importo.

§ 3. In deroga al comma 2, gli interessi non possono essere soggetti ad imposizione nello Stato contraente dal quale essi provengono, quando sono attribuiti ad un'impresa dell'altro Stato contraente.

Il precedente comma non trova applicazione nelle ipotesi di:

1° interessi su obbligazioni ed altri titoli obbligazionari, fatti salvi gli effetti commerciali rappresentativi di crediti commerciali;

2° interessi attribuiti da una società residente di uno Stato contraente ad una società residente dell'altro Stato contraente che detenga, direttamente o indirettamente, almeno il 25% delle azioni o quote con diritto di voto della prima società».

11 L'art. 23 di detta convenzione è formulato nei termini seguenti:

«§ 1. Con riguardo ai residenti del Lussemburgo, la doppia imposizione viene evitata come segue:

(…)

2° L'imposta riscossa in Belgio conformemente alla presente Convenzione:

(…)

b) sugli interessi soggetti al regime previsto dall'art. 11, § 2, è imputata all'imposta afferente ai medesimi redditi percepita in Lussemburgo. L'importo così dedotto, tuttavia, non può eccedere né la quota dell'imposta proporzionalmente corrispondente a tali redditi ricevuti dal Belgio, né un importo corrispondente all'imposta prelevata alla fonte in Lussemburgo su redditi analoghi attribuiti a residenti in Belgio. Tale imposta riscossa in Belgio è

deducibile dai redditi imponibili in Lussemburgo solo nella parte in cui eccede l'imposta prelevata alla fonte, in Lussemburgo, su redditi analoghi attribuiti a residenti belgi.

(…)».

Causa principale e questione pregiudiziale

12 Il 25 febbraio 1992, la Wickler Finances, che detiene il 48% del capitale della Truck Center, ha prestato a quest'ultima società la somma di BEF 50 milioni.

13 Dal 1994 al 1996 gli interessi su tale prestito venivano contabilizzati senza essere versati e non veniva effettuata alcuna ritenuta di imposta mobiliare.

14 L'11 dicembre 1997, veniva inviato alla Truck Center un avviso di accertamento d'ufficio a titolo di ritenuta d'imposta mobiliare, con aliquota del 13,39% per gli anni 1994 e 1995 e con aliquota del 15% per l'anno 1996.

15 In data 17 dicembre 1998 la Truck Center presentava opposizione contro tale imposizione d'ufficio dinanzi al competente direttore regionale per i prelievi.

16 Con decisione 15 dicembre 2004 quest'ultimo manteneva il principio della tassazione degli interessi a titolo di ritenuta d'imposta mobiliare.

17 Il 15 marzo 2005 la Truck Center proponeva ricorso dinanzi al tribunal de première instance d'Arlon (Tribunale di primo grado di Arlon).

18 Ritenendo che, per il fatto di riservare la rinuncia alla riscossione della ritenuta di imposta mobiliare alle sole società residenti nel Regno del Belgio, la normativa belga fosse contraria all'art. 56 CE, il tribunal de première instance d'Arlon, con sentenza 17 maggio 2006, accoglieva il ricorso della Truck Center.

19 Il 7 luglio 2006 lo Stato belga proponeva appello contro tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio.

20 In tali circostanze la Cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli artt. 105, punto 3, lett. b), e 107, n. 2, punto 9, dell'AR/CIR 1992, adottato in applicazione dell'art. 266 del CIR 1992, in combinato disposto con l'art. 23 della convenzione tra il Belgio e il Granducato di Lussemburgo (…) siano in contrasto con l'art. 73 (…) del Trattato (…), nella parte in cui, limitando la rinunzia alla ritenuta di imposta mobiliare prevista dall'art. 107, n. 2, punto 9, ai soli interessi attribuiti alle società residenti, da un canto, essi hanno come effetto, in particolare, di dissuadere le società residenti dal prendere in prestito capitali da società stabilite in un altro Stato membro e, dall'altro, costituiscono per le società stabilite in un altro Stato membro un ostacolo all'investimento di capitali, mediante mutuo, in società aventi sede in Belgio».

Sulla questione pregiudiziale

21 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se gli artt. 73 B e 73 D del Trattato ostino alla normativa di uno Stato membro che prevede una ritenuta alla fonte dell'imposta sugli interessi versati da una società residente in tale Stato ad una società beneficiaria residente in un altro Stato membro, ma esonera da tale ritenuta gli interessi versati ad una società beneficiaria residente nel primo Stato membro.

22 Va anzitutto ricordato che, in mancanza di disposizioni comunitarie di unificazione o di armonizzazione, in particolare ai sensi dell'art. 293, secondo trattino, CE, gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri per ripartire il loro potere impositivo, in particolare al fine di eliminare la doppia

imposizione (v. sentenze 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly, Racc. pag. I-2793, punti 24 e 30; 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 57; 5 luglio 2005, causa C-376/03, D., Racc. pag. I-5821, punto 52; 19 gennaio 2006, causa C-265/04, Bouanich, Racc. pag. I-923, punto 49; 7 settembre 2006, causa C-470/04, N, Racc. pag. I-7409, punto 44; 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Racc. pag. I-11673, punto 52, nonché 14 dicembre 2006, causa C-170/05, Denkavit Internationaal e Denkavit France, Racc. pag. I-11949, punto 43).

23 Tuttavia, ciò non toglie che, per quanto concerne l'esercizio del potere impositivo così ripartito, gli Stati membri non possono esimersi dal rispettare le norme comunitarie (sentenze Saint-Gobain ZN, cit., punto 58, nonché Denkavit Internationaal e Denkavit France, cit., punto 44). In particolare, tale ripartizione della competenza fiscale non legittima gli Stati membri ad introdurre una discriminazione contraria alle regole comunitarie (sentenze Bouanich, cit., punto 50,nonché Denkavit Internationaal e Denkavit France, cit., punto 44).

24 Su tali premesse si deve determinare se una normativa come quella controversa nella causa principale rientri nell'art. 73 B del Trattato relativo alla libera circolazione dei capitali o negli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) e 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE) relativi alla libertà di stabilimento.

25 A tale proposito, occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza, rientrano nell'ambito di applicazione ratione materiae delle disposizioni relative alla libertà di stabilimento le disposizioni nazionali che si applicano alla detenzione da parte di un cittadino dello Stato membro interessato, nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro, di una partecipazione tale da conferirgli una sicura influenza sulle

decisioni di tale società e da consentirgli di indirizzarne le attività (sentenze 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, Racc. pag. I-7995, punto 31; 13 marzo 2007, causa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Racc. pag. I-2107, punto 27, e 6 dicembre 2007, causa C-298/05, Columbus Container Services, Racc. pag. I-10451, punto 29).

26 Nella fattispecie, l'applicazione dell'art. 11, n. 3, secondo comma, punto 2, della convenzione belgo-lussemburghese dipende dall'entità della partecipazione che la società beneficiaria di interesse detiene nel capitale della società che distribuisce tali interessi.

27 In effetti detta disposizione prevede che gli interessi attribuiti da una società residente di uno Stato contraente ad una società residente dell'altro Stato contraente che detenga, direttamente o indirettamente, almeno il 25% delle azioni o delle quote con diritto di voto della prima società possono essere assoggettati all'imposta nello Stato contraente da cui provengono.

28 Dalla decisione di rinvio risulta inoltre che la Wickler Finances detiene il 48% del capitale della Truck Center.

29 Un tasso di partecipazione del genere è, in linea di principio, atto a conferire alla Wickler Finances una sicura influenza sulle decisioni e le attività della Truck Center.

30 Di conseguenza, tale normativa va esaminata alla luce degli artt. 52 e 58 del Trattato.

31 La libertà di stabilimento, che l'art. 52 del Trattato attribuisce ai cittadini comunitari e che implica per essi l'accesso alle attività non subordinate ed il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese, alle stesse condizioni previste dalle leggi dello Stato membro di stabilimento per i propri cittadini, comprende, ai sensi dell'art. 58 del Trattato, per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio della Comunità europea, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro di cui trattasi mediante una controllata, una succursale o un'agenzia (v., sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 20, nonché Saint-Gobain ZN, cit., punto 35; Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, cit., punto 41; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, cit., punto 42, nonché Denkavit Internationaal e Denkavit France, cit., punto 20).

32 Per quanto riguarda le società, occorre rilevare che la loro sede ai sensi dell'art. 58 del Trattato serve a determinare, come la cittadinanza delle persone fisiche, il loro collegamento all'ordinamento giuridico di uno Stato membro. Ammettere che lo Stato membro di residenza possa liberamente riservare un trattamento diverso per il solo fatto che la sede di una società si trovi in un altro Stato membro svuoterebbe di contenuto l'art. 52 del Trattato. La libertà di stabilimento mira dunque ad assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante, vietando ogni discriminazione fondata sulla sede delle società (v. sentenze Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, cit., punto 43, Denkavit Internationaal e Denkavit France, cit., punto 22, e 23 giugno 2008, causa C-284/06, Burda, Racc. pag. I-4571, punto 77).

33 Inoltre, secondo giurisprudenza costante, devono essere considerate restrizioni alla libertà di stabilimento tutte le misure che vietano, ostacolano o scoraggiano l'esercizio di tale libertà (v. sentenze 30 novembre 1995, causa C-55/94, Gebhard, Racc. pag. I-4165, punto 37; 5 ottobre 2004, causa C-442/02, CaixaBank France, Racc. pag. I-8961, punto 11, e Columbus Container Services, cit., punto 34).

34 Nella fattispecie, dalla normativa controversa nella causa principale risulta che le modalità di riscossione dell'imposta variano secondo il luogo in cui ha sede la società beneficiaria degli interessi.

35 Ai sensi di tale normativa, infatti, la ritenuta d'imposta mobiliare è riscossa sugli interessi versati ad una società beneficiaria non residente, ma non lo è invece sugli interessi versati ad una società beneficiaria residente, i quali sono eventualmente tassati a titolo dell'imposta sulle società alla quale quest'ultima società è assoggettata.

36 Nondimeno, per determinare se una differenza di trattamento fiscale sia discriminatoria, occorre verificare se, ai fini della misura nazionale di cui trattasi, le società interessate si trovino in una situazione obiettivamente comparabile (sentenza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, cit., punto 46).

37 Secondo una giurisprudenza costante, la discriminazione consiste nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a

situazioni diverse (v. sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punto 30; 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx, Racc. pag. I-2493, punto 17, e Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, cit., punto 46).

38 Orbene, in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe (sentenze Schumacker, cit., punto 31, e Wielockx, cit., punto 18).

39 Un diverso trattamento tra contribuenti residenti e non residenti non può quindi essere qualificato, di per sé, quale discriminazione ai sensi del Trattato (v. sentenze Wielockx, cit., punto 19, nonché Denkavit Internationaal e Denkavit France, cit., punto 24).

40 Si deve quindi esaminare se tale sia il caso nella causa principale.

41 A tal proposito, occorre constatare che la differenza di trattamento prevista dalla normativa tributaria controversa nella causa principale tra le società beneficiarie di redditi da capitale, consistente nell'applicazione di tecniche impositive diverse a seconda che tali società siano stabilite in Belgio o in un altro Stato membro, riguarda situazioni che non sono oggettivamente analoghe.

42 Infatti, in primo luogo, allorché la società distributrice di interessi e la società beneficiaria di tali interessi risiedono in Belgio, la posizione dello Stato belga è diversa da quella in cui si trova nel caso in cui una società residente in tale Stato membro versi interessi ad una società non residente poiché, nel primo caso, lo Stato belga agisce in qualità di Stato di residenza delle società interessate e, nel secondo caso, agisce quale Stato della fonte degli interessi.

43 In secondo luogo, il versamento di interessi da parte di una società residente ad un'altra società residente e il versamento di interessi da parte di una società residente a una società non residente danno luogo a imposizioni diverse, basate su fondamenti giuridici diversi.

44 Così, da un lato, se è vero che la ritenuta di imposta mobiliare non è riscossa sugli interessi versati da una società residente ad un'altra società residente, resta pur sempre il fatto che, conformemente alle disposizioni del CIR 1992, tali interessi sono assoggettati ad imposta dallo Stato belga in quanto restano soggetti, in capo a quest'ultima società e allo stesso titolo degli altri suoi redditi, all'imposta sulle società.

45 Dall'altro, lo Stato belga trattiene alla fonte la ritenuta di imposta mobiliare sugli interessi versati da una società residente ad una società non residente in forza della facoltà che, ai sensi della convenzione belgo-lussemburghese, tale Stato e il Granducato di Lussemburgo si sono reciprocamente riservati nella ripartizione dei loro poteri impositivi.

46 Tali diverse modalità di riscossione dell'imposta costituiscono quindi il corollario del fatto che le società beneficiarie residenti e non residenti sono soggette ad imposizioni diverse.

47 Infine, tali diverse tecniche impositive rispecchiano la differenza delle situazioni nelle quali si trovano dette società per quanto riguarda la riscossione dell'imposta.

48 Infatti, se le società beneficiarie residenti sono direttamente soggette al controllo dell'amministrazione tributaria belga, che può garantire il recupero dell'imposta per vie esecutive, ciò non avviene nel caso delle società beneficiarie non residenti, poiché, per queste ultime, il recupero dell'imposta richiede l'assistenza dell'amministrazione tributaria del loro Stato di residenza.

49 Per di più, oltre al fatto che riguarda situazioni che non sono oggettivamente analoghe, la differenza di trattamento risultante dalla normativa tributaria controversa nella causa principale non procura necessariamente un vantaggio alle società beneficiarie residenti in quanto, da un lato, come ha osservato il governo belga all'udienza, tali società sono tenute a versare acconti sull'imposta sulle società e, dall'altro, l'aliquota della ritenuta di imposta mobiliare riscossa sugli interessi versati ad una società non residente è nettamente inferiore a quella dell'imposta sulle società, percetta sui redditi delle società residenti beneficiarie di interessi.

50 Tale differenza di trattamento pertanto non costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento ai sensi dell'art. 52 del Trattato.

51 Per quanto riguarda l'esistenza di una restrizione dei movimenti di capitali ai sensi dell'art. 73 B del Trattato, è sufficiente constatare che la conclusione tratta al punto precedente della presente sentenza vale altresì con riguardo alle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali (sentenze 12 dicembre 2006, causa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Racc. pag. I-11753, punto 60, e Columbus Container Services, cit., punto 56).

52 Di conseguenza, alla luce di tutte le considerazioni che precedono, la questione posta va risolta dichiarando che gli artt. 52, 58, 73 B e 73 D del Trattato devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa tributaria di uno Stato membro, come quella contestata nella causa principale, che prevede una ritenuta alla fonte dell'imposta sugli interessi versati da una società residente in tale Stato ad una società beneficiaria residente in un altro Stato membro, ma esonera da tale ritenuta gli interessi versati ad una società beneficiaria residente nel primo Stato membro, i cui redditi sono tassati da quest'ultimo Stato membro a titolo dell'imposta sulle società.

Sulle spese

53 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

Gli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE), 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE), 73 B del Trattato CE e 73 D del Trattato CE (divenuti, rispettivamente, artt. 56 CE e 58 CE) devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa tributaria di uno Stato membro, come quella contestata nella causa principale, che prevede una ritenuta alla fonte dell'imposta sugli interessi versati da una società residente in tale Stato ad una società beneficiaria residente in un altro Stato membro, ma esonera da tale ritenuta gli interessi versati ad una società beneficiaria residente nel primo Stato membro, i cui redditi sono tassati da quest'ultimo Stato membro a titolo dell'imposta sulle società.

Firme