SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

23 febbraio 2006 *

Nel procedimento C-253/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con decisione 1° aprile 2003, pervenuta in cancelleria il 13 giugno 2003, nella causa

CLT-UFA SA

contro

Finanzamt Köln-West,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (relatore) e U. Lõhmus, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. P. Léger,
cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 29 settembre 2004,

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la CLT-UFA SA, dagli avv.ti A. Raupach e D. Pohl, Rechtsanwälte;

— per il Finanzamt Köln-West, dal sig. K.-H. Vanyek e dalla sig.ra G. Sasonow, in qualità di agenti;

— per il governo tedesco, dai sigg. C.-D. Quassowski, M. Lumma e W.-D. Plessing, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e G. Braun, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 aprile 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) e 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE).

2 Detta domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la CLT-UFA SA (in prosieguo: la «CLT-UFA») al Finanzamt Köln-West (direzione degli uffici tributari, in prosieguo: il «Finanzamt»), in merito alla tassazione degli utili della succursale tedesca della CLT-UFA.

La causa principale e l'ambito normativo

3 La società CLT-UFA ha la sua sede e la sua direzione a Lussemburgo. Essa possedeva nel 1994 (in prosieguo: l'«esercizio controverso») una succursale nella Repubblica federale di Germania.

4 Il Finanzamt ha fissato la base imponibile dell'imposta sulle società nei confronti della CLT-UFA, società soggetta ad un obbligo tributario limitato in Germania

quanto ai redditi ottenuti dalla sua succursale tedesca durante l'esercizio controverso, conformemente all'art. 5, n. 1, della convenzione tra il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania diretta ad evitare le doppie imposizioni e a stabilire norme di reciproca assistenza amministrativa in materia di imposte sul reddito e sulla fortuna e in materia d'imposta commerciale e d'imposta fondiaria, nonché al suo Protocollo finale stipulati a Lussemburgo, il 23 agosto 1958, come modificati con il Protocollo aggiuntivo 15 giugno 1973 (in prosieguo: la «convenzione sulla prevenzione della doppia imposizione tra il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania»).

5 Il Finanzamt ha stabilito l'aliquota d'imposta al 42 % del reddito imponibile della succursale, ai sensi degli artt. 23, nn. 2 e 3, della legge del 1991 relativa all'imposta sulle società (Körperschaftsteuergesetz), nella sua versione applicabile alle circostanze del caso di specie (in prosieguo: il «KStG»).

6 L'opposizione e il ricorso dinanzi al Finanzgericht con i quali la CLT-UFA ha fatto valere che tale aliquota d'imposta era discriminatoria e violava il suo diritto alla libertà di stabilimento ex art. 52 del Trattato, in combinato disposto con l'art. 58 dello stesso Trattato, sono rimasti infruttuosi. La CLT-UFA ha quindi adito il Bundesfinanzhof con una domanda di annullamento della sentenza del Finanzgericht e di modifica del provvedimento tributario al fine di ottenere una riduzione dell'aliquota d'imposta al 30 % del reddito imponibile.

7 Il Bundesfinanzhof osserva che la CLT-UFA, a causa della presenza della sua sede e della sua direzione a Lussemburgo, è stata trattata diversamente e in modo meno vantaggioso, per quanto concerne la sua succursale tedesca, che se essa avesse svolto la sua attività in Germania sotto la forma giuridica di una società a responsabilità limitata o di una società anonima avente la sua sede e/o la sua direzione in Germania.

8 Il Bundesfinanzhof precisa che una società anonima avente la sua sede e/o la sua direzione in Germania era soggetta all'imposta sulle società che, qualora gli utili non fossero stati distribuiti, ammontava al 45 % degli utili prima del prelievo dell'imposta. Tale aliquota d'imposta elevata potrebbe tuttavia essere diminuita. L'imposta sulle società si ridurrebbe in seguito al 33,5 % se la distribuzione degli utili fosse stata effettuata a favore della società capogruppo fino al 30 giugno 1996, in forza degli artt. 27, n. 1, e 49, n. 1, del KStG, nonché degli artt. 43, n. 1, prima frase, punto 1, e 44 d, n. 1, della legge relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz 1994; in prosieguo: l'«EStG»). Se l'utile fosse stato versato alla società capogruppo dopo il 30 giugno 1996, l'aliquota d'imposta sarebbe stata ridotta al 30 % dell'utile, conformemente all'art. 44 d, n. 1, terza frase, dell'EStG, in combinato disposto con l'art. 49, n. 1, del KStG. Il Bundesfinanzhof osserva che le controllate sono in genere ricorse a tale possibilità di ridurre l'aliquota dell'imposta.

9 Il Bundesfinanzhof nutre dubbi per quanto concerne la giustificazione di un'applicazione di aliquote d'imposta diverse a danno della CLT-UFA. Qualora l'aliquota d'imposta sulle succursali del 42 % violi il Trattato, il Bundefinanzhof chiede che la Corte precisi quale sia l'aliquota applicabile al fine di eliminare tale violazione. Il Bundesfinanzhof rileva che sarebbe sufficiente ridurre l'aliquota d'imposta sugli utili del centro di attività stabile dell'UFA al 33,5 %, in quanto quest'ultima potrebbe disporre degli utili sin dalla scadenza dell'esercizio controverso.

Le questioni pregiudiziali

10 In tali circostanze il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 52 del Trattato CE in combinato disposto con l'art. 58 del Trattato CE debba essere interpretato nel senso che la libertà di stabilimento è violata

quando gli utili realizzati da una società di capitali straniera dell'Unione europea mediante una succursale situata in Germania durante l'esercizio 1994 sono soggetti ad un'imposta tedesca del 42 % a titolo dell'imposta tedesca sulle società [aliquota d'imposta sui centri di attività stabile] mentre:

a) gli utili sarebbero stati soggetti all'imposta tedesca sulle società soltanto nella misura del 33,5 % se una controllata soggetta in Germania a titolo dell'imposta sulle società ad un obbligo fiscale illimitato ed appartenente alla società di capitali di un altro paese dell'Unione europea avesse ottenuto detti utili e li avesse interamente versati alla società capogruppo prima del 30 giugno 1996,

b) gli utili sarebbero stati in un primo momento soggetti all'imposta tedesca sulle società nella misura del 45 % se la controllata li avesse capitalizzati fino al 30 giugno 1996, ma la tassazione sulle società in caso di distribuzione integrale si sarebbe ridotta successivamente al 30 % dopo il 30 giugno 1996.

2) Se l'aliquota d'imposta sui centri di attività stabile debba, in caso di violazione dell'art. 52 del Trattato CE in combinato disposto con l'art. 58 del Trattato CE, essere ridotta al 30 % per l'esercizio controverso, al fine di eliminare tale violazione».

Sulla prima questione

11 Con la prima questione, il giudice a quo chiede, in sostanza, se gli artt. 52 e 58 del Trattato ostano ad una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nella causa

principale, che prevede, nel caso di una succursale di una società avente la sua sede in un altro Stato membro, un'aliquota d'imposta sugli utili di detta succursale superiore all'aliquota d'imposta sugli utili di una controllata di tale società, quando tale società controllata effettua un versamento integrale dei suoi utili alla società capogruppo.

12 Si deve ricordare che l'art. 52 del Trattato è una delle disposizioni fondamentali del diritto comunitario ed è direttamente efficace negli Stati membri (v., in particolare, sentenza 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 34).

13 In forza di detta disposizione, la libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro implica l'accesso alle attività non subordinate e il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di aziende secondo quanto stabiliscono le leggi del paese di stabilimento per i suoi cittadini. L'abolizione delle restrizioni della libertà di stabilimento si estende alle restrizioni per la costituzione di agenzie, di succursali o di filiali da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti nel territorio di un altro Stato membro (sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 13, e 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. I-2651, punto 22).

14 L'art. 52, primo comma, seconda frase, del Trattato consente espressamente agli operatori economici la possibilità di scegliere liberamente la forma giuridica appropriata per l'esercizio delle loro attività in un altro Stato membro e tale libera scelta non dev'essere limitata da disposizioni tributarie discriminatorie (sentenza Commissione/Francia, già cit., punto 22).

15 La libertà di scegliere la forma giuridica appropriata per l'esercizio di attività in un altro Stato membro mira, in particolare, a consentire alle società aventi la loro sede in uno Stato membro di aprire una succursale in un altro Stato membro per esercitarvi le loro attività alle stesse condizioni che si applicano alle controllate.

16 A questo proposito, si deve constatare che l'aliquota d'imposta definitiva del 42 % applicabile agli utili delle succursali delle società capogruppo aventi la loro sede in un altro Stato membro costituisce, in genere, un trattamento svantaggioso rispetto all'aliquota d'imposta ridotta al 33,5 % o persino anche al 30 %, applicabile agli utili delle controllate di tali società.

17 Da quanto precede risulta che il rifiuto di applicare l'aliquota d'imposta ridotta alle succursali rende meno interessante, per le società aventi la loro sede in altri Stati membri, l'esercizio della libertà di stabilimento mediante una succursale. Ne consegue che una normativa nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale limita la libertà di scegliere la forma giuridica appropriata per l'esercizio di attività in un altro Stato membro.

18 Occorre pertanto esaminare se tale differenza di trattamento sia oggettivamente giustificata.

19 Il Finanzamt e il governo tedesco fanno valere che la differenza di trattamento delle succursali rispetto alle controllate si riferisce a situazioni che non sono oggettivamente analoghe.

20 Fanno valere in particolare che gli utili, distribuiti da una società controllata alla sua società capogruppo, lasciano il patrimonio della controllata, mentre gli utili trasferiti da una succursale alla società capogruppo continuano a far parte del patrimonio interno della stessa società. Secondo il governo tedesco e il Finanzamt, tale differenza fondamentale nonché motivi di ordine pratico hanno indotto il legislatore nazionale ad escludere l'applicazione dell'aliquota d'imposta ridotta agli utili delle succursali.

21 Il Finanzamt aggiunge che l'aliquota d'imposta ridotta applicabile alle controllate è giustificata dal fatto che l'imposta prelevata presso una controllata deve essere imputata all'onere tributario della società capogruppo beneficiaria, soggetta in Germania ad un obbligo tributario illimitato, al fine di evitare la doppia imposizione di detti contribuenti.

22 Per quanto concerne innanzi tutto l'argomento del governo tedesco e del Finanzamt, secondo il quale vi è una differenza fondamentale tra la distribuzione degli utili da una controllata alla sua società capogruppo e il trasferimento degli utili all'interno di una società, va osservato quanto segue.

23 In entrambi i casi gli utili sono posti a disposizione della società che controlla rispettivamente la controllata e la succursale. Infatti, l'unica vera differenza tra dette due situazioni consiste nel fatto che la distribuzione degli utili di una controllata alla sua società capogruppo presuppone l'esistenza di una decisione formale al riguardo, mentre gli utili di una succursale di una società fanno parte del patrimonio di tale società anche in mancanza di una decisione formale.

24 Inoltre, dalla decisione di rinvio, nonché dalle osservazioni del Finanzamt e del governo tedesco, risulta che, anche se gli utili distribuiti da una società controllata alla sua società capogruppo lasciassero il patrimonio di tale controllata, detti utili potrebbero ancora essere posti a disposizione della detta controllata della sua società capogruppo, sotto forma di capitale proprio o di prestito di azionista.

25 Pertanto, il fatto che gli utili distribuiti da una società controllata alla società capogruppo lascino il patrimonio di detta controllata non giustifica l'applicazione sugli utili di tale controllata di un'aliquota d'imposta inferiore a quella che è applicabile agli stessi utili di una succursale.

26 Per quanto concerne l'argomento del Finanzamt secondo il quale l'applicazione dell'aliquota ridotta alle controllate è giustificata per evitare la doppia imposizione dei contribuenti soggetti all'imposta a titolo principale in Germania, si deve constatare che tale aliquota d'imposta non si applica unicamente agli utili distribuiti a tale categoria di contribuenti. Infatti, l'aliquota d'imposta ridotta è del pari applicabile alla distribuzione degli utili da parte di società tedesche controllate da società capogruppo aventi la loro sede in un altro Stato membro, come ad esempio in Lussemburgo.

27 Quanto ad una società tedesca controllata da una società lussemburghese, si deve peraltro aggiungere che l'aliquota d'imposta ridotta applicabile agli utili di tale controllata, rispetto all'aliquota applicabile agli utili di una succursale, non è compensata da una tassazione più elevata su detti utili a livello della società capogruppo lussemburghese.

28 Infatti, il Bundesfinanzhof osserva che, in forza del combinato disposto degli artt. 5, nn. 1, 13, nn. 1 e 2, 20, nn. 1 e 2, della convenzione di prevenzione della doppia imposizione fra il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania, tanto gli utili che una società lussemburghese riscuote da una succursale tedesca quanto quelli che essa riceve da una controllata tedesca sono esenti dall'imposta lussemburghese sulle società.

29 Alla luce degli elementi forniti dal Bundesfinanzhof nella decisione di rinvio risulta, peraltro, che la normativa nazionale, per quanto concerne il sistema di determinazione sulla base imponibile, non distingue fra le società aventi la loro sede in un altro Stato membro, a seconda che esse svolgano le loro attività mediante una succursale o una controllata, che sia tale da giustificare una differenza di trattamento fra le due categorie di società.

30 In tali circostanze, risulta che le controllate e le succursali tedesche delle società aventi la loro sede in Lussemburgo si trovano in una situazione oggettivamente analoga.

31 Tenuto conto di quanto precede, si deve risolvere la prima questione nel senso che gli artt. 52 e 58 del Trattato ostano ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nella causa principale, che prevede, nel caso di una succursale di una società avente la sua sede in un altro Stato membro, un'aliquota d'imposta sugli utili di detta succursale superiore all'aliquota d'imposta sugli utili di una controllata da tale società, quando tale controllata effettua un versamento integrale dei suoi utili alla società capogruppo.

Sulla seconda questione

32 Con la sua seconda questione il Bundesfinanzhof chiede, in sostanza, se, per essere conforme agli artt. 52 e 58 del Trattato, un'aliquota d'imposta applicabile sugli utili di una succursale come quella di cui trattasi nella causa principale debba essere ridotta nella misura del 33,5 %, che costituiva l'aliquota applicabile agli utili distribuiti fino al 30 giugno 1996, o nella misura del 30 %, vale a dire l'aliquota applicabile a partire da detta data.

33 A questo proposito, dalla soluzione della prima questione risulta che si deve applicare un'aliquota d'imposta sugli utili di una succursale equivalente all'aliquota d'imposta totale che sarebbe stata applicabile nelle stesse circostanze in caso di distribuzione degli utili da una controllata alla sua società capogruppo.

34 Occorre constatare che tale confronto deve essere effettuato alla luce delle circostanze fattuali di cui trattasi nella causa principale.

35 A questo proposito, si deve ricordare che, nell'ambito di un procedimento in forza dell'art. 234 CE, basato su una netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, ogni valutazione dei fatti di causa rientra nella competenza del giudice nazionale (sentenze 15 novembre 1979, causa 36/79, Denkavit Futtermittel, Racc. pag. 3439, punto 12; 16 luglio 1998, causa C-235/95, Dumon e Froment,

Racc. pag. I-4531, punto 25; 5 ottobre 1999, cause riunite C-175/98 e C-177/98, Lirussi e Bizzaro, Racc. pag. I-6881, punto 37, e 15 maggio 2003, causa C-282/00, RAR, Racc. pag. I-4741, punto 46).

36 La Corte non è quindi competente a pronunciarsi sui fatti della causa a qua o ad applicare a provvedimenti o a situazioni nazionali le norme comunitarie di cui essa ha fornito l'interpretazione, dato che tali questioni rientrano nella competenza esclusiva del giudice nazionale (v. sentenze 19 dicembre 1968, causa 13/68, Salgoil, Racc. pag. 601, in particolare pag. 612; 23 gennaio 1975, causa 51/74, Van der Hulst, Racc. pag. 79, punto 12; 8 febbraio 1990, causa C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Racc. pag. I-285, punto 11, e Lirussi e Bizzaro, cit., punto 38, nonché RAR, cit., punto 47).

37 Si deve pertanto risolvere la seconda questione nel senso che tocca al giudice nazionale valutare l'aliquota d'imposta che va applicata agli utili di una succursale, come quella di cui trattasi nella causa principale, in funzione dell'aliquota d'imposta totale che sarebbe stata applicabile in caso di distribuzione degli utili da una controllata alla sua società capogruppo.

Sulle spese

38 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 (Terza Sezione) dichiara:

1) **Gli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) e 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE) ostano ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nella causa principale, che prevede, nel caso di una succursale di una società avente la sua sede in un altro Stato membro, un'aliquota d'imposta sugli utili di detta succursale superiore all'aliquota d'imposta sugli utili di una controllata di tale società, quando tale controllata effettua un versamento integrale dei suoi utili alla società capogruppo.**

2) **Tocca al giudice nazionale valutare l'aliquota d'imposta che va applicata agli utili di una succursale, come quella di cui trattasi nella causa principale, in funzione dell'aliquota d'imposta totale che sarebbe stata applicabile in caso di distribuzione degli utili da una controllata alla sua società capogruppo.**

Firme