SENTENZA DELLA CORTE

18 novembre 1999 *

Nel procedimento C-200/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Regeringsrätten (Svezia) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

X AB,

Y AB

e

Riksskatteverket,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE), 53 del Trattato CE (abrogato dal Trattato di Amsterdam), 54 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 44 CE), 55 del Trattato CE (divenuto art. 45 CE), 56 e 57 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 46 CE e 47 CE), 58, 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti artt. 48 CE, 56 CE e 58 CE),

* Lingua processuale: il svedese.

LA CORTE,

composta dai signori G.C. Rodríguez Iglesias, presidente, J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward (relatore), L. Sevón e R. Schintgen, presidenti di sezione, C. Gulmann, P. Jann, H. Ragnemalm e M. Wathelet, giudici,

avvocato generale: A. Saggio

cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il Riksskatteverket, dal signor K.-G. Kjell, avdelningsdirektör di tale amministrazione;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla signora H. Michard e dal signor K. Simonsson, membri del servizio giuridico, nonché dalla signora F. Riddy, funzionario nazionale in distacco presso lo stesso servizio, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del governo svedese, rappresentato dal signor A. Kruse, departementsråd presso il Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo olandese, rappresentato dal signor M. A. Fierstra, capo del dipartimento «diritto europeo» presso il Ministro degli Affari esteri, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal signor K. Simonsson e dalla signora F. Riddy, all'udienza del 20 aprile 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 3 giugno 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 29 aprile 1998, pervenuta in cancelleria il 22 maggio seguente, il Regeringsrätten ha presentato alla Corte, in forza dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione degli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE), 53 del Trattato CE (abrogato dal Trattato di Amsterdam), 54 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 44 CE), 55 del Trattato CE (divenuto art. 45 CE), 56 e 57 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 46 CE e 47 CE), 58, 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti artt. 48 CE, 56 CE e 58 CE).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di un ricorso proposto da due società svedesi, la × AB e la Y AB, avverso un parere preliminare pronunciato dallo Skatterättsnämnden (commissione tributaria).

3 Nell'ordinamento giuridico svedese il Regeringsrätten (giudice amministrativo supremo) costituisce l'organo d'appello avverso le decisioni dello Skatterättsnämnden. Quest'ultimo è competente, ai sensi della lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (legge sul parere preliminare nelle questioni tributarie), ad emettere pareri vincolanti, su richiesta dei contribuenti, in merito all'applicazione della legislazione fiscale, in particolare delle imposte dirette nazionali o comunali.

4 Nell'ambito di una operazione di riorganizzazione di un gruppo, le società svedesi × AB, società capogruppo, e Y AB, la sua consociata, chiedevano nel giugno 1996 allo Skatterättsnämnden un parere preliminare relativo all'applicabilità nei loro confronti, per gli anni dal 1997 al 1999, delle disposizioni relative ai trasferimenti

finanziari intragruppo contenute nell'art. 2, n. 3, della lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (legge sull'imposta statale sul reddito; in prosieguo: l'«LSI»), a norma delle quali i trasferimenti fra società appartenenti allo stesso gruppo possono beneficiare, a determinate condizioni, di agevolazioni fiscali. In base a tale normativa, qualora una società svedese possegga più dei nove decimi delle azioni di un'altra società svedese, i trasferimenti all'interno di un gruppo effettuati dalla prima alla seconda società vengono considerati onere deducibile per la società conferente e reddito imponibile per la beneficiaria. Scopo della disciplina è quello di evitare che il carico fiscale subisca un incremento qualora l'esercizio dell'attività venga svolto da più imprese appartenenti ad un gruppo piuttosto che da una singola impresa.

5 All'epoca della richiesta di parere il gruppo deteneva il 99,8% delle azioni della società Y AB. Circa il 58% di tali azioni era detenuto direttamente dalla x AB, mentre consociate da quest'ultima interamente controllate detenevano il resto del capitale della Y AB.

6 Il parere preliminare dello Skatterättsnämnden era stato richiesto, in particolare, riguardo alla possibilità di ottenere le agevolazioni fiscali previste dall'art. 2, n. 3, dell'LSI in tre casi diversi.

7 In primo luogo, nel caso in cui le azioni della Y AB fossero interamente detenute dalla x AB e dalla consociata svedese da essa interamente controllata. In secondo luogo, nel caso in cui la società Z BV, una consociata olandese interamente controllata dalla x AB, acquistasse il 15% delle azioni della Y AB. In terzo luogo, nel caso in cui la Z BV e la società Y GmbH, una consociata tedesca controllata totalmente dalla x AB, acquistassero ciascuna il 15% circa delle azioni della Y AB.

8 Il 22 novembre 1996 lo Skatterättsnämnden pronunciava il suo parere preliminare sulla domanda presentata dalle società x AB e Y AB. Quanto al primo caso, esso riteneva che la disciplina dettata dall'art. 2, n. 3, primo comma, dell'LSI non permettesse di effettuare un trasferimento finanziario all'interno di un gruppo con gli effetti da essa previsti. Tale disciplina esige infatti che la società svedese

detenga più dei nove decimi delle azioni dell'altra società svedese. In compenso, il trasferimento poteva beneficiare di simili effetti in base alla regola contenuta nel secondo comma, relativa alla fusione, che estende tali agevolazioni ai trasferimenti effettuati da una società capogruppo ad una consociata non interamente controllata nel caso in cui, nel corso di tutto l'esercizio fiscale, i rapporti di proprietà siano stati di natura tale che, a seguito delle fusioni tra la società capogruppo e la consociata, quest'ultima è stata assorbita dalla capogruppo.

9 Quanto al secondo caso, lo Skatterättsnämnden riteneva applicabile la stessa disciplina. Al riguardo esso precisava che, sebbene soltanto le società svedesi possano beneficiare della suddetta disciplina, risulta dalla giurisprudenza del Regeringsrätten che sarebbe contrario alla clausola che vieta discriminazioni in base alla proprietà, contenuta in una convenzione contro le doppie imposizioni come quella stipulata tra il Regno di Svezia e il Regno dei Paesi Bassi, negare alle società con sede in tali Stati membri la possibilità di effettuare trasferimenti finanziari all'interno di un gruppo con le agevolazioni fiscali previste dall'LSI.

10 Lo Skatterättsnämnden dichiarava però che nel terzo caso la regola relativa alla fusione era inapplicabile, motivando il suo parere in base al fatto che la giurisprudenza del Regeringsrätten vietava l'applicazione cumulativa di due convenzioni contro la doppia imposizione come quelle stipulate tra il Regno di Svezia, da un lato, e la Repubblica federale di Germania e il Regno dei Paesi Bassi, dall'altro. Infatti, in base alla giurisprudenza del Regeringsrätten, un'applicazione simultanea di più convenzioni è da escludere in quanto le disposizioni di ciascuna convenzione sono destinate ad essere applicate soltanto alle imprese degli Stati firmatari e non a quelle di uno Stato terzo. Lo Skatterättsnämnden escludeva inoltre che il risultato cui era giunto potesse essere influenzato dal diritto comunitario.

11 Le società X AB e Y AB impugnavano tale parere preliminare dinanzi al Regeringsrätten. Esse sostenevano che la soluzione raggiunta dallo Skatterättsnämnden, nella parte in cui negava le agevolazioni fiscali per i conferimenti

finanziari all'interno di un gruppo nel terzo caso, costituiva una discriminazione vietata dal Trattato, violando essa in special modo gli artt. 6 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 12 CE), 52, 58 e 73 B del medesimo Trattato.

12 Ritenendo necessaria un'interpretazione del diritto comunitario per la soluzione della controversia nella causa principale, il Regeringsrätten decideva di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Ai sensi dell'art. 2, n. 3, della lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt vengono concesse, a talune condizioni, agevolazioni fiscali per i conferimenti di una società per azioni svedese ad un'altra società per azioni svedese che sia completamente controllata dalla prima società o controllata da questa e da una o più consociate svedesi della stessa, a loro volta integralmente controllate. Il trattamento fiscale non muta qualora una o più delle società integralmente controllate siano straniere ma abbiano sede in *un unico* Stato membro e la Svezia abbia concluso con tale Stato una convenzione contro le doppie imposizioni che contenga una clausola di non discriminazione. Si chiede se in tale contesto sia compatibile con il diritto comunitario vigente, in particolare con il combinato disposto dell'art. 52 e degli artt. 58 e 73 B e 73 D del Trattato di Roma, l'applicazione di un regime in forza del quale per i conferimenti di gruppo non vengono concesse le stesse agevolazioni fiscali quando invece la società capogruppo svedese ha la proprietà della società destinataria dei conferimenti unitamente a due o più consociate straniere integralmente controllate con sede in *diversi* Stati membri con cui la Svezia ha concluso convenzioni contro le doppie imposizioni che contengono una clausola di non discriminazione».

Sulla ricevibilità del rinvio pregiudiziale

13 Prima di risolvere la questione sollevata, bisogna esaminare, in primo luogo, se il Regeringsrätten possa essere considerato come una «giurisdizione nazionale» ai sensi dell'art. 177 del Trattato, qualora si pronunci in sede di appello su un parere

preliminare pronunciato dallo Skatterättsnämnden. In secondo luogo, occorre accertare che la Corte sia investita di una domanda di interpretazione del diritto comunitario nell'ambito di una controversia effettiva e non puramente ipotetica.

14 Secondo una costante giurisprudenza, per valutare se l'organo remittente possegga le caratteristiche di un giudice ai sensi dell'art. 177 del Trattato, questione unicamente di diritto comunitario, la Corte tiene conto di un insieme di elementi quale l'origine legale dell'organo, il suo carattere permanente, l'obbligatorietà della sua giurisdizione, la natura contraddittoria del procedimento, il fatto che l'organo applichi norme giuridiche e che sia indipendente (v. sentenze 30 giugno 1966, causa 61/65, Vaassen-Göbbels, Racc. pag. 407, in particolare pag. 424, e 17 settembre 1997, causa C-54/96, Dorsch Consult, Racc. pag. I-4961, punto 23).

15 Inoltre, i giudici nazionali possono adire la Corte unicamente se dinanzi ad essi sia pendente una lite e se essi siano stati chiamati a statuire nell'ambito di un procedimento destinato a risolversi in una pronuncia di carattere giurisdizionale (v., in particolare, ordinanza 18 giugno 1980, causa 138/80, Borker, Racc. pag. 1975, punto 4, e sentenza 12 novembre 1998, causa C-134/97, Victoria Film, Racc. pag. I-7023, punto 14).

16 Come osservato dall'avvocato generale al punto 12 delle sue conclusioni, premesso che non sembra contestabile che tutte le altre condizioni richieste dalla giurisprudenza della Corte siano nella fattispecie soddisfatte, si tratta di chiarire se il Regeringsrätten, adito in sede d'appello contro le decisioni dello Skatterättsnämnden, sia chiamato a statuire nell'ambito di un procedimento destinato a risolversi in una pronuncia di carattere giurisdizionale.

17 Al riguardo è sufficiente osservare che in caso di impugnazione la procedura dinanzi al Regeringsrätten ha per oggetto il controllo della legittimità di un parere che, una volta divenuto definitivo, vincola l'amministrazione finanziaria e funge

da base per l'imposizione se e nella misura in cui chi ha sollecitato il parere stesso prosegua l'azione prevista dalla sua domanda. Di conseguenza, si deve ritenere che il Regeringsrätten svolga una funzione di natura giurisdizionale (v., in particolare, sentenza Victoria Film, citata, punto 18).

18 Quanto al carattere ipotetico della questione sollevata, bisogna ricordare che, nell'ambito della collaborazione tra la Corte e i giudici nazionali istituita dall'art. 177 del Trattato, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze di ciascuna causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di pronunciare la propria sentenza sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte (v., per esempio, sentenze 27 ottobre 1993, causa C-127/92, Enderby, Racc. pag. I-5535, punto 10, e 5 ottobre 1995, causa C-125/94, Aprile, Racc. pag. I-2919, punto 16).

19 Di conseguenza, dal momento che le questioni sollevate dal giudice nazionale vertono sull'interpretazione di una norma comunitaria, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (v. sentenze 16 luglio 1992, causa C-83/91, Meilicke, Racc. pag. I-4871, punto 24, e Aprile, citata, punto 17).

20 La situazione sarebbe diversa se la Corte fosse chiamata a decidere su un problema di natura ipotetica (v. sentenze 16 dicembre 1981, causa 244/80, Foglia/Novello, Racc. pag. 3045, punti 18 e 20, e Meilicke, citata, punto 25).

21 Per quanto riguarda le condizioni in cui la Corte è stata adita nella fattispecie dal giudice nazionale, è vero che quest'ultimo è chiamato a pronunciarsi nell'ambito di una controversia relativa alla possibilità per la × AB di effettuare, in futuro, un

trasferimento finanziario all'interno del gruppo a beneficio della Y AB a determinate condizioni. In effetti, alla data della decisione di rinvio, la X AB non aveva ancora effettuato tale conferimento.

22 Tale circostanza, tuttavia, non rende irricevibile la questione pregiudiziale. Esiste infatti una controversia effettiva dinanzi al giudice nazionale, per cui la Corte, lungi dall'essere chiamata a decidere su un problema di natura ipotetica, dispone di informazioni sufficienti sulla situazione oggetto della controversia di cui alla causa principale che le consentono di interpretare le norme di diritto comunitario e di risolvere in maniera utile le questioni sottopostele (v. sentenza Aprile, citata, punto 20).

23 Poiché la decisione di rinvio soddisfa tale condizione, bisogna considerare il Regeringsrätten, nell'ambito del procedimento che ha dato luogo alla presente questione pregiudiziale, come una giurisdizione nazionale ai sensi dell'art. 177 del Trattato, per cui la suddetta questione è ricevibile.

Nel merito

24 In via preliminare si deve osservare che nella causa principale si discute di tre tipi di trasferimenti finanziari all'interno di un gruppo:

— dei trasferimenti tra due società per azioni con sede in uno Stato membro, quando la seconda di tali società è controllata interamente dalla prima, direttamente o unitamente ad una o più consociate, a loro volta da essa

interamente controllate, con sede anche esse nel suddetto Stato membro (in prosieguo: il «trasferimento finanziario intragruppo di tipo A»);

— dei trasferimenti tra due società per azioni con sede in uno Stato membro, quando la seconda di tali società è controllata interamente dalla prima unitamente ad una o più consociate a loro volta da essa totalmente controllate, con sede in un altro, e medesimo, Stato membro con il quale il primo Stato abbia concluso una convenzione contro la doppia imposizione contenente una clausola di non discriminazione (in prosieguo: il «trasferimento finanziario intragruppo di tipo B»);

— dei trasferimenti tra due società per azioni con sede in uno Stato membro, quando la seconda di tali società è controllata interamente dalla prima unitamente ad una o più consociate a loro volta da essa totalmente controllate con sede in vari altri Stati membri con i quali il primo Stato membro abbia stipulato convenzioni contro la doppia imposizione contenenti una clausola di non discriminazione (in prosieguo: il «trasferimento finanziario intragruppo di tipo C»).

25 Il giudice nazionale chiede in sostanza se gli artt. 52 e 58 del Trattato, relativi alla libertà di stabilimento, nonché 73 B e 73 D del medesimo Trattato, relativi alla circolazione di capitali, ostino a norme nazionali come quelle di cui nella causa principale che riservino la concessione di talune agevolazioni fiscali ai trasferimenti finanziari intragruppo di tipo A e B, negandole invece per i trasferimenti di tipo C.

26 Per quanto riguarda le disposizioni in tema di libertà di stabilimento, è importante precisare che, sebbene, così come formulate, tali norme mirino in special modo ad assicurare il beneficio della disciplina nazionale dello Stato membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società

costituita secondo la propria legislazione e corrispondente, peraltro, alla definizione dell'art. 58 del Trattato (sentenze 27 settembre 1988, causa 81/87, Daily Mail and General Trust, Racc. pag. 5483, punto 16, e 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 21).

27 Va osservato al riguardo che la legislazione di cui trattasi nella causa principale nega alle società svedesi che si siano servite della propria libertà di stabilimento per creare consociate in altri Stati membri il diritto di beneficiare di determinate agevolazioni fiscali in caso di trasferimenti finanziari intragruppo di tipo C.

28 Infatti, una legislazione di questo tipo sancisce una disparità di trattamento tra diversi tipi di trasferimento finanziario all'interno di un gruppo basandosi sul criterio della sede delle consociate. In assenza di giustificazione, questa disparità di trattamento è contraria alle disposizioni del Trattato in materia di libertà di stabilimento. È indifferente, al riguardo, che la giurisprudenza del Regeringsrätten permetta di accordare ai trasferimenti di tipo B il trattamento relativo ai trasferimenti di tipo A.

29 Nella causa principale il governo svedese non ha cercato di giustificare la disparità di trattamento appena accertata con riferimento alle disposizioni del Trattato sulla libertà di stabilimento. Del resto, in udienza tale governo ha espressamente riconosciuto che la normativa di cui trattasi è contraria all'art. 52 del Trattato.

30 Considerato quanto precede, non è necessario esaminare se le norme del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali ostino ad una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale.

31 Di conseguenza, occorre risolvere la questione sollevata nel senso che, qualora uno Stato membro accordi determinate agevolazioni fiscali ai trasferimenti

finanziari intragruppo tra due società per azioni con sede in tale Stato membro e la seconda di tali società sia controllata interamente dalla prima, direttamente o unitamente a:

— una o più consociate aventi sede nel suddetto Stato membro, a loro volta da essa interamente controllate, oppure

— una o più consociate da essa interamente controllate e aventi sede in un altro Stato membro con il quale il primo Stato membro abbia stipulato una convenzione contro la doppia imposizione contenente una clausola di non discriminazione,

gli artt. 52-58 del Trattato ostano a che queste stesse agevolazioni fiscali siano negate per i trasferimenti tra due società per azioni aventi sede nel suddetto Stato membro, quando la seconda società sia totalmente controllata dalla prima unitamente a più consociate a loro volta da essa interamente controllate e aventi sede in vari altri Stati membri con i quali il primo Stato membro abbia stipulato convenzioni contro la doppia imposizione contenenti una clausola di non discriminazione.

Sulle spese

32 Le spese sostenute dai governi svedese e olandese, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un

incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Regeringsrätten con ordinanza 29 aprile 1998, dichiara:

Qualora uno Stato membro accordi determinate agevolazioni fiscali ai trasferimenti finanziari intragruppo tra due società per azioni con sede in tale Stato membro e la seconda di tali società sia controllata interamente dalla prima, direttamente o unitamente a:

— **una o più consociate aventi sede nel suddetto Stato membro, a loro volta da essa interamente controllate, oppure**

— **una o più consociate da essa interamente controllate e aventi sede in un altro Stato membro con il quale il primo Stato membro abbia stipulato una convenzione contro la doppia imposizione contenente una clausola di non discriminazione,**

gli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE), 53 del Trattato CE (abrogato dal Trattato di Amsterdam), 54 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 44 CE), 55 del Trattato CE (divenuto art. 45 CE), 56 e 57 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, art. 46 CE e 47 CE) e 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE) ostano a che queste stesse agevolazioni fiscali siano negate per i trasferimenti tra due società per azioni aventi sede nel suddetto Stato membro, quando la seconda società sia totalmente controllata dalla prima unitamente a più consociate a loro volta da essa interamente controllate e aventi sede in vari altri Stati membri con i quali il primo Stato membro abbia stipulato convenzioni contro la doppia imposizione contenenti una clausola di non discriminazione.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida

Edward Sevón Schintgen Gulmann

Jann Ragnemalm Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 18 novembre 1999.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

G.C. Rodríguez Iglesias