SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

16 luglio 2009 *

Nel procedimento C-128/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Tribunal de première instance de Liège (Belgio) con decisione 20 marzo 2008, pervenuta in cancelleria il 28 marzo 2008, nella causa

Jacques Damseaux

contro

Stato belga,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. M. Ilešič, A. Borg Barthet, E. Levits (relatore) e J.-J. Kasel, giudici,

* Lingua processuale: il francese.

avvocato generale: sig. P. Mengozzi
cancelliere: sig.ra R. Şereş, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 5 febbraio 2009,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. Damseaux, dal sig. E. Traversa, avocat;

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

— per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;

— per il governo francese, dai sigg. G. de Bergues e J.-C. Gracia, in qualità di agenti;

— per il governo italiano, dalla sig.ra I. Bruni, in qualità di agente, assistita dall'avv. P. Gentili, avvocato dello Stato;

— per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re M. Noort e C. Wissels, nonché dal sig. Y. de Vries, in qualità di agenti;

— per il governo del Regno Unito, dal sig. L. Seeboruth e dalla sig.ra S. Ford, in qualità di agenti;

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

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di decisione pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 56 CE e 293 CE.

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia tra il sig. Damseaux e l'amministrazione finanziaria belga con riguardo alla tassazione, in Belgio, dei dividendi da questi percepiti da una società con sede in Francia e già tassati in quest'ultimo Stato.

Contesto normativo

3 La Convenzione 10 marzo 1964 tra il Belgio e la Francia, diretta ad evitare le doppie imposizioni ed a stabilire norme di reciproca assistenza giuridica ed amministrativa in materia di imposte sui redditi, come modificata con l'allegato firmato a Bruxelles l'8 febbraio 1999 (in prosieguo: la «Convenzione franco-belga»), prevede, all'art. 15, quanto segue:

«1. I dividendi con fonte in uno Stato contraente e versati a un residente dell'altro Stato contraente sono tassati in questo secondo Stato.

2. Tuttavia, fatte salve le disposizioni di cui al paragrafo 3, tali dividendi possono essere tassati nello Stato contraente in cui ha sede la società distributrice dei dividendi e conformemente alla normativa di questo Stato; nondimeno, l'imposta in tal modo stabilita non potrà eccedere:

(…)

b) il 15 % dell'importo lordo dei dividendi (…).

Il presente paragrafo non riguarda la tassazione degli utili della società utilizzati per il pagamento dei dividendi.

(…)

4. Salvo che non benefici del pagamento previsto dal paragrafo 3, un residente in Belgio che percepisca dividendi da una società con sede in Francia può chiedere il rimborso della ritenuta alla fonte ad essi relativa che è stata eventualmente versata dalla società distributrice. La Francia può prelevare, sull'importo delle somme rimborsate, la ritenuta alla fonte prevista al paragrafo 2 del presente articolo in base all'aliquota applicabile ai dividendi cui si riferiscono gli importi rimborsati.

(…)».

4 L'art. 19, parte A, della Convenzione franco-belga così recita:

«La doppia imposizione si evita nel seguente modo:

A. Per quanto riguarda il Belgio:

1. I redditi e i titoli di cui al regime definito dall'art. 15, paragrafi 2 4, che siano stati effettivamente assoggettati alla ritenuta alla fonte in Francia e che siano percepiti da società aventi sede in Belgio soggette all'imposta sulle società, sono esenti, per effetto della riscossione della ritenuta d'acconto sui titoli mobiliari secondo l'aliquota normale sull'importo dell'imposta francese, dall'imposta sulle società e dall'imposta di distribuzione alle condizioni previste dalla legge belga.

Riguardo ai redditi e ai titoli di cui al comma precedente, percepiti da altri residenti in Belgio (…), che siano stati effettivamente assoggettati alla ritenuta alla fonte in Francia, l'imposta dovuta in Belgio sul loro importo, al netto della ritenuta francese, sarà ridotta,

da un lato, in ragione della ritenuta d'acconto sui titoli mobiliari riscossa secondo l'aliquota normale e, dall'altro, della quota forfettaria di imposta straniera deducibile alle condizioni fissate dalla legge belga, fermo restando che tale quota non dev'essere inferiore al 15 % di detto importo netto.

Per quanto riguarda i dividendi di cui al regime definito all'art. 15, paragrafi 2 e 3, distribuiti ad una persona fisica residente in Belgio, quest'ultima può ottenere per tali redditi, in luogo di detta imputazione della quota forfettaria di imposta straniera, il credito d'imposta secondo l'aliquota e le modalità previste dalla legge belga a favore dei dividendi distribuiti dalle società aventi sede in Belgio, purché ne faccia richiesta scritta al più tardi entro il termine stabilito per la presentazione della sua dichiarazione annuale.

(…)».

5 L'art. 171 del codice delle imposte sui redditi, coordinato con regio decreto 10 aprile 1992 e confermato con legge 12 giugno 1992 (supplemento al *Moniteur belge* 30 luglio 1992; in prosieguo: il «CIR 1992»), prevede quanto segue:

«In deroga agli articoli da 130 a 168, sono soggetti a tassazione separata, salvo che l'imposta così calcolata, maggiorata dell'importo relativo agli altri redditi, risulti superiore all'importo derivante dall'applicazione dei suddetti articoli a tutti i redditi imponibili:

(…)

2 bis) secondo l'aliquota del 15 %:

(…)

b) i dividendi di cui all'art. 269, secondo comma, paragrafo 2, terzo comma e undicesimo comma».

Causa principale e questioni pregiudiziali

6 Il sig. Damseaux, residente in Belgio, percepiva, negli anni dal 2005 al 2007, dividendi della società per azioni Total, la cui sede si trova in Francia e nella quale deteneva 5 463 azioni.

7 Tali dividendi venivano inizialmente assoggettati, in Francia, a una ritenuta alla fonte del 25 %. Ai sensi dell'art. 15, n. 2, della Convenzione franco-belga, il sig. Damseaux ha potuto chiedere il rimborso di una parte di tale ritenuta, in modo che tali dividendi fossero assoggettati, in Francia, alla sola ritenuta del 15 %.

8 L'importo risultante a seguito di tale tassazione veniva assoggettato in Belgio alla ritenuta d'acconto del 15 % sui titoli mobiliari.

9 Ritenendo che i suoi dividendi di origine francese fossero tassati in maniera più gravosa rispetto a quelli di origine belga e che, avendo accettato che la Repubblica francese prelevasse una ritenuta alla fonte, il Regno del Belgio, in quanto Stato membro di

residenza, dovesse consentire di imputare l'imposta francese sulla ritenuta d'acconto sui titoli mobiliari belga ovvero rinunciare alla ritenuta d'acconto sui titoli mobiliari al fine di eliminare la doppia imposizione, il sig. Damseaux proponeva reclami avverso gli avvisi di accertamento emessi dall'amministrazione finanziaria belga relativi ai dividendi percepiti.

10 A seguito del rigetto di detti reclami da parte dell'amministrazione finanziaria belga sulla base del rilievo che l'art. 15 della Convenzione franco-belga prevede la tassazione dei dividendi sia in Francia sia in Belgio, il sig. Damseaux adiva il Tribunal de première instance di Liegi.

11 Detto giudice ritiene che, ancorché le loro situazioni siano oggettivamente comparabili, i residenti in Belgio siano assoggettati a regimi impositivi differenti a seconda che percepiscano dividendi da una società stabilita in Belgio o da una società stabilita in un altro Stato membro. Infatti, se i dividendi versati da una società straniera a un residente in Belgio sono assoggettati, sul piano giuridico, a doppia imposizione internazionale, i dividendi versati dalle società belghe a un residente in Belgio sono tassati solo con l'aliquota del 15 % ai sensi dell'art. 171, n. 2 bis, lett. b), del CIR 1992 e non sono assoggettati a doppia imposizione.

12 Dopo aver sottolineato che la Convenzione franco-belga non è stata oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale nella causa sfociata nella sentenza 14 novembre 2006, causa C-513/04, Kerckhaert e Morres (Racc. pag. I-10967), il Tribunal de première instance di Liegi fa presente che detta Convenzione fa parte della normativa tributaria belga e deve, conseguentemente, essere conforme al diritto comunitario. Detto giudice sottolinea parimenti che il Regno del Belgio non ha adottato alcuna misura per eliminare la doppia imposizione dei dividendi in esame.

13 Ciò premesso, il Tribunal de première instance di Liegi ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 56 [CE] debba essere interpretato nel senso che esso vieti una restrizione derivante dalla Convenzione franco-belga (…) che lasci sussistere una doppia imposizione parziale sui dividendi di azioni di società stabilite in Francia e che renda l'imposizione fiscale su tali dividendi più gravosa rispetto alla sola ritenuta d'acconto sui titoli mobiliari belga applicata ai dividendi distribuiti da una società belga a un azionista residente in Belgio.

2) Se l'art. 293 [CE] debba essere interpretato nel senso che esso determina l'illiceità dell'inerzia del [Regno del] Belgio per non aver rinegoziato con la [Repubblica francese] una nuova modalità di eliminazione della doppia imposizione sui dividendi di azioni di società stabilite in Francia».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

14 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede se l'art. 56 CE osti ad una convezione fiscale bilaterale in forza della quale i dividendi distribuiti da una società stabilita in uno Stato membro a un azionista residente in un altro Stato membro possono essere tassati in entrambi gli Stati membri, senza che lo Stato membro di residenza dell'azionista prevenga la doppia imposizione che ne deriva.

15 Nella specie, in forza dell'art. 15 della Convenzione franco-belga, i dividendi con fonte in uno Stato contraente versati a un residente dell'altro Stato contraente sono tassati in

questo secondo Stato, ma possono essere tassati nello Stato contraente in cui ha sede la società distributrice dei dividendi a un'imposta che non potrà eccedere il 15 % dell'importo lordo dei dividendi.

16 Se i dividendi versati da una società avente sede in Francia a un azionista residente in Belgio sono in tal modo imponibili nei due Stati membri, risulta dalla Convenzione franco-belga, come peraltro rilevato dal giudice del rinvio, che tale Convenzione contiene parimenti disposizioni relative alla prevenzione della doppia imposizione.

17 Infatti, ai sensi dell'art. 19, parte A, n. 1, secondo comma, della Convenzione franco-belga, per quanto attiene ai redditi e ai titoli percepiti da azionisti residenti in Belgio già effettivamente assoggettati alla ritenuta alla fonte in Francia, l'imposta dovuta in Belgio sul loro importo, al netto della ritenuta francese, sarà ridotta, da un lato, in ragione della ritenuta d'acconto sui titoli mobiliari riscossa secondo l'aliquota normale e, dall'altro, in ragione della quota forfettaria di imposta straniera deducibile alle condizioni fissate dalla legge belga, senza che tale quota possa essere inferiore al 15 % di detto importo netto. Ai sensi del terzo comma di detto art. 19, parte A, n. 1, della Convenzione franco-belga, per quanto riguarda i dividendi di cui al regime definito all'art. 15, nn. 2 e 3, della Convenzione medesima, distribuiti ad una persona fisica residente in Belgio, quest'ultima può ottenere per tali redditi, in luogo della suddetta imputazione della quota forfettaria di imposta straniera, l'imputazione del credito d'imposta secondo l'aliquota e le modalità previste dalla legge belga a favore dei dividendi distribuiti dalle società aventi sede in Belgio, purché ne faccia richiesta scritta al più tardi entro il termine stabilito per la presentazione della sua dichiarazione annuale.

18 Al riguardo, il governo francese ha fatto valere che, considerato che la Convenzione franco-belga è volta ad eliminare la doppia imposizione cui sono assoggettati i dividendi versati da una società avente sede in Francia a un azionista residente in Belgio, non occorre risolvere la prima questione.

19 Il ricorrente principale ritiene parimenti che la corretta applicazione da parte del Regno del Belgio dell'art. 19, parte A, della Convenzione franco-belga produrrebbe l'effetto di prevenire la doppia imposizione dei dividendi francesi percepiti da un azionista residente in Belgio. Tuttavia, il Regno del Belgio non applicherebbe detto art. 19, parte A, considerato che la normativa belga non prevede più le modalità per l'imputazione della quota forfettaria, il che costituirebbe non solo una violazione della Convenzione franco-belga, ma anche una discriminazione vietata dall'art. 56 CE.

20 Nel contesto del procedimento avviato ai sensi dell'art. 234 CE, non spetta alla Corte interpretare l'art. 19, parte A, della Convenzione franco-belga e determinare gli obblighi che ne derivano, dato che tale interpretazione ricade nella competenza del giudice nazionale.

21 Se, nel contesto di tale interpretazione, detto giudice nazionale ritiene che l'art. 19, parte A, della Convenzione franco-belga comporti l'obbligo, per il Regno del Belgio, di prevenire la doppia imposizione mediante una quota forfettaria ovvero un credito d'imposta, spetta parimenti al giudice medesimo trarre, conformemente al proprio diritto nazionale, le conseguenze derivanti dalla mancata attuazione di detto art. 19, parte A.

22 Infatti, risulta dalla giurisprudenza che la Corte non è competente, nell'ambito dell'art. 234 CE, a pronunciarsi sull'eventuale violazione, da parte di uno Stato contraente, delle disposizioni di convenzioni bilaterali concluse dagli Stati membri dirette ad eliminare o ad attenuare gli effetti negativi che discendono dalla coesistenza di sistemi fiscali nazionali (v., in tal senso, sentenza 6 dicembre 2007, causa C-298/05, Columbus Container Services, Racc. pag. I-10451, punto 46). La Corte non può nemmeno esaminare il rapporto tra una misura nazionale e le disposizioni di una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, come la convenzione fiscale bilaterale oggetto della causa principale, poiché tale questione non rientra nell'interpretazione del diritto comunitario (v., in tal senso, sentenze 14 dicembre 2000, causa C-141/99, AMID, Racc. pag. I-11619, punto 18, nonché Columbus Container Services, cit., punto 47).

23 Tuttavia, dalla formulazione della prima questione emerge che il giudice del rinvio si fonda sulla presunzione che la Convenzione franco-belga lasci sussistere, sul piano giuridico, una doppia imposizione dei dividendi distribuiti da una società avente sede in Francia a un azionista residente in Belgio. Conseguentemente, occorre interpretare la prima questione pregiudiziale nel senso che essa intende acclarare se l'art. 56 CE osti a una convenzione fiscale bilaterale, come quella oggetto della causa principale, in forza della quale i dividendi versati da una società avente sede in uno Stato membro a un azionista residente in un altro Stato membro possono essere tassati in entrambi gli Stati membri, e che non prevede, a carico dello Stato membro di residenza dell'azionista, l'obbligo incondizionato di prevenire la doppia imposizione che ne deriva.

24 Al riguardo occorre ricordare che, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punto 29; 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, Racc. pag. I-7995, punto 40; 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Racc. pag. I-11673, punto 36, e 8 novembre 2007, causa C-379/05, Amurta, Racc. pag. I-9569, punto 16).

25 In particolare, spetta ad ogni Stato membro organizzare, in osservanza del diritto comunitario, il proprio sistema d'imposizione di utili distribuiti e definire, in tale ambito, la base imponibile nonché il tasso d'imposizione che vengono applicati in capo all'azionista beneficiario (v., in particolare, sentenze Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, cit., punto 50; 12 dicembre 2006, causa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Racc. pag. I-11753, punto 47, e 20 maggio 2008, causa C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Racc. pag. I-3747, punto 30).

26 Ne consegue, da una parte, che i dividendi versati da una società avente sede in uno Stato membro a un azionista residente in un altro Stato membro possono essere oggetto, sul piano giuridico, di doppia imposizione qualora i due Stati membri decidano di esercitare la propria competenza fiscale e di assoggettare tali dividendi a tassazione a carico dell'azionista.

27 D'altra parte, la Corte ha già avuto modo di affermare che le conseguenze svantaggiose che possono derivare dall'esercizio parallelo da parte di diversi Stati membri della loro competenza fiscale, in quanto tale esercizio non sia discriminatorio, non costituiscono restrizioni vietate dal Trattato CE (v., in tal senso, citate sentenze Kerckhaert e Morres, punti 19, 20 e 24, nonché Orange European Smallcap Fund, punti 41, 42 e 47).

28 Anche se l'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità europea figura tra gli obiettivi del Trattato, si deve tuttavia constatare che a tutt'oggi, a prescindere dalla Convenzione 23 luglio 1990, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (GU L 225, pag. 10), gli Stati membri non hanno stipulato, in forza dell'art. 293 CE, nessuna convenzione multilaterale in materia (v. sentenza 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly, Racc. pag. I-2793, punto 23).

29 Del pari, fatta eccezione per la direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 6) nonché per la direttiva del Consiglio 3 giugno 2003, 2003/48/CE, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (GU L 157, pag. 38), nessuna misura di unificazione o di armonizzazione intesa ad eliminare le situazioni di doppia imposizione è stata adottata, a tutt'oggi, nell'ambito del diritto comunitario (v., in particolare, sentenza Orange European Smallcap Fund, cit., punto 32).

30 In mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione comunitaria, gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo, in particolare al fine di eliminare le doppie imposizioni (sentenze Gilly, cit., punti 24 e 30; 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 57; Amurta, cit., punto 17, nonché Orange European Smallcap Fund, cit., punto 32). Spetta agli Stati membri adottare le misure necessarie per prevenire le situazioni di doppia imposizione utilizzando, in particolare, i criteri seguiti nella prassi fiscale internazionale (v. sentenza Kerckhaert e Morres, cit., punto 23).

31 Come già rilevato supra al punto 15, nel caso di specie, conformemente alla ripartizione delle competenze fiscali convenuta dalla Repubblica francese e dal Regno del Belgio, i dividendi distribuiti da una società avente sede in Francia a un residente in Belgio sono imponibili nei due Stati membri.

32 In una fattispecie in cui sia lo Stato membro della fonte dei dividendi sia lo Stato membro di residenza dell'azionista possono tassare tali dividendi, ritenere che spetti necessariamente allo Stato membro di residenza prevenire tale doppia imposizione si risolverebbe nel conferire una priorità nell'imposizione di detto genere di redditi allo Stato membro della fonte.

33 Se è pur vero che una tale ripartizione di competenze sarebbe conforme, in particolare, alla prassi giuridica internazionale, quale si riflette nel modello di convenzione fiscale relativo ai redditi e al patrimonio elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), segnatamente al suo art. 23, parte B, è pacifico che il diritto comunitario, al suo stato attuale ed in una situazione come quella di cui alla causa principale, non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri per quanto attiene all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità (v. citate sentenze Kerckhaert e Morres, punto 22, nonché Columbus Container Services, punto 45).

34 Conseguentemente, se è pur vero che uno Stato membro non può invocare una convenzione bilaterale per sfuggire agli obblighi su di essa incombenti in forza del Trattato (v. sentenze 14 dicembre 2006, causa C-170/05, Denkavit International e Denkavit France, Racc. pag. I-11949, punto 53, nonché Amurta, cit., punto 55), la circostanza che sia lo Stato membro della fonte dei dividendi sia lo Stato membro di residenza dell'azionista possano tassare tali dividendi non implica che lo Stato membro di residenza sia tenuto, in forza del diritto comunitario, a prevenire le conseguenze svantaggiose che potrebbero discendere dall'esercizio della competenza così ripartita tra i due Stati membri.

35 Ciò premesso e laddove solo la Convenzione franco-belga sia oggetto della prima questione pregiudiziale, quest'ultima va risolta nel senso che, considerato che il diritto comunitario, al suo stato attuale ed in una fattispecie come quella di cui alla causa principale, non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri con riferimento all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità, l'art. 56 CE non osta ad una convenzione fiscale bilaterale, come quella oggetto della causa principale, in forza della quale i dividendi versati da una società avente sede in uno Stato membro a un azionista residente in un altro Stato membro possono essere tassati in entrambi gli Stati membri, e che non prevede, a carico dello Stato membro di residenza dell'azionista, l'obbligo incondizionato di prevenire la doppia imposizione che ne deriva.

Sulla seconda questione

36 Alla luce della risposta apportata alla prima questione, non occorre procedere alla soluzione della seconda.

Sulle spese

37 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 (Prima Sezione) dichiara:

Considerato che il diritto comunitario, al suo stato attuale ed in una fattispecie come quella di cui alla causa principale, non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri con riferimento all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità europea, l'art. 56 CE non osta ad una convenzione fiscale bilaterale, come quella oggetto della causa principale, in forza della quale i dividendi versati da una società avente sede in uno Stato membro a un azionista residente in un altro Stato membro possono essere tassati in entrambi gli Stati membri, e che non prevede, a carico dello Stato membro di residenza dell'azionista, l'obbligo incondizionato di prevenire la doppia imposizione che ne deriva.

Firme