SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
12 aprile 1994 *

Nel procedimento C-1/93,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Halliburton Services BV

e

Staatssecretaris van Financiën,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 7 e 52-58 del Trattato CEE,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori G. F. Mancini, presidente di sezione, M. Diez de Velasco (relatore), C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler e P. J. G. Kapteyn, giudici,

avvocato generale: C. O. Lenz
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo olandese, dal signor A. Bos, consigliere giuridico, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai signori A. Caeiro, consigliere giuridico, e B. Smulders, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti;

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Halliburton Services BV, rappresentata dai signori B. van Wijck e D. van Unnik, consulenti fiscali, del governo olandese, rappresentato dal signor J. W. de Zwaan, consigliere giuridico aggiunto, in qualità di agente, e della Commissione delle Comunità europee all'udienza del 20 gennaio 1994,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 febbraio 1994,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con sentenza 23 dicembre 1992, pervenuta in cancelleria il successivo 4 gennaio, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi (in prosieguo: lo «Hoge Raad») ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, una questione relativa all'interpretazione degli artt. 7 e 52-58 di detto Trattato.

2 La questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la società di diritto olandese Halliburton Services BV, con sede all'Aia, e lo Staatssecretaris van

Financiën (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») a proposito dei presupposti per l'esenzione prevista, relativamente all'imposta sui negozi immobiliari, dalla Wet op belastingen van rechtsverkeer del 24 dicembre 1970 (legge relativa alle imposte sui negozi giuridici, in prosieguo: la «legge») e dall'Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer del 21 giugno 1971 (decreto di attuazione relativo alle imposte sui negozi giuridici, in prosieguo: il «decreto di attuazione»).

3 Il gruppo Halliburton è una holding internazionale la cui società madre, Halliburton Inc., ha sede negli Stati Uniti d'America. Essa detiene l'intero capitale delle sue controllate tedesca (Halliburton Co. Germany GmbH) e olandese (Halliburton Services BV). Quest'ultima è costituita come società «chiusa» a responsabilità limitata (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) di diritto olandese.

4 Nell'ambito di una riorganizzazione delle attività del gruppo Halliburton in Europa, la controllata tedesca, con atto notarile del 22 dicembre 1986, ha ceduto e venduto alla controllata olandese la sua succursale nei Paesi Bassi, che comprendeva un immobile, ubicato in Emmen, del valore di 3 178 926 HFL.

5 Nei Paesi Bassi l'alienazione di immobili è gravata dall'imposta sui negozi giuridici. Tuttavia, l'art. 15, primo comma, lett. h), della legge contempla l'esenzione di dette operazioni se vengono effettuate «nell'ambito della ristrutturazione interna di società per azioni e di società "chiuse" a responsabilità limitata».

6 Ai sensi dell'art. 5 del decreto di attuazione, tale esenzione è limitata alle cessioni tra società per azioni e società «chiuse» a responsabilità limitata appartenenti ad un gruppo la cui società madre ha anch'essa una di dette forme giuridiche. Si deve però aggiungere che emerge dal fascicolo che lo Hoge Raad ha già deciso che, in base al principio di non discriminazione enunciato nel trattato bilaterale stipulato in materia fiscale tra i Paesi Bassi e gli Stati Uniti d'America, la società Halliburton Services non potrebbe essere privata del beneficio dell'esenzione per il fatto che la società madre del gruppo Halliburton è costituita secondo il diritto statunitense.

7 Ritenendo che l'alienazione dell'immobile operata tra la società tedesca e quella olandese non potesse fruire della suddetta esenzione, l'amministrazione tributaria olandese ha chiesto il pagamento dell'imposta sui negozi giuridici da parte della società Halliburton Services BV.

8 Con sentenza 11 dicembre 1990, il Gerechtshof dell'Aia ha disatteso il ricorso proposto da detta società in quanto l'impresa alienante — Halliburton Co. Germany GmbH — non era una società di diritto olandese secondo la definizione dell'art. 5, punto 4, del decreto di attuazione e quindi l'operazione considerata non poteva fruire dell'esenzione.

9 La società ricorrente ha impugnato la sentenza dinanzi allo Hoge Raad, osservando in particolare che i presupposti per l'esenzione elencati in precedenza implicavano una discriminazione a motivo della nazionalità, incompatibile con le norme del Trattato.

10 Nutrendo dubbi sulla compatibilità della legge e del decreto di attuazione con gli artt. 7 e 52-58 del Trattato, lo Hoge Raad ha deciso di sospendere il procedimento per sottoporre alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale:

«Qualora uno Stato membro gravi d'imposta l'acquisto di beni immobili situati al suo interno o di diritti reali sugli stessi e stabilisca un'esenzione per un acquisto avvenuto nell'ambito di una ristrutturazione interna — vedansi gli artt. 2 e 15, primo comma, lett. h), della Wet op belastingen van rechtsverkeer (legge relativa alle imposte sui negozi giuridici) in combinato disposto con l'art. 5 del relativo decreto di attuazione (versione del 1986) —, se l'art. 7 del Trattato che istituisce la Comunità economica europea, tenuto conto anche degli artt. 52-58 del Trattato, ammetta che l'esenzione venga concessa qualora si acquisti da una società costituita secondo il diritto di detto Stato membro — nella fattispecie una società per azioni o una società a responsabilità limitata —, ma non qualora si acquisti da una società analoga costituita secondo il diritto di un altro Stato membro e avente sede in questo altro Stato membro, nella fattispecie una "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" (società a responsabilità limitata di diritto tedesco)».

11 Si deve osservare in via preliminare che né il giudice a quo né le parti nella causa principale hanno posto in dubbio il fatto che, salvo per quanto riguarda il diritto in base al quale sono costituite le società interessate, l'alienazione di cui è causa soddisfacesse tutti i presupposti per l'esenzione contemplati dalla legge e dal decreto d'attuazione olandesi. Si deve perciò considerare che, se le società fra le quali è intervenuto il trasferimento della succursale ubicata nei Paesi Bassi fossero entrambe state costituite in forma di società per azioni o di società «chiuse» a responsabilità limitata di diritto olandese, la cessione dell'immobile operata nell'ambito della ristrutturazione del gruppo Halliburton avrebbe fruito dell'esonero controverso.

12 Quanto all'art. 7 del Trattato, si deve osservare anzitutto (v. sentenza 30 maggio 1989, causa 305/87, Commissione/Grecia, Racc. pag. 1461, punto 13) che esso può applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisce norme specifiche di non discriminazione. Orbene, è altrettanto pacifico (v. sentenza 14 gennaio 1988, causa 63/86, Commissione/Italia, Racc. pag. 29, punto 12) che l'art. 52 mira essenzialmente ad attuare, nel settore delle attività lavorative autonome, il principio della parità di trattamento sancito dall'art. 7. Di conseguenza, quest'ultima disposizione non si applica nella fattispecie.

13 Se ne desume perciò che il giudice nazionale chiede in sostanza se gli artt. 52 e 58 del Trattato ostino a che uno Stato membro conceda un'esenzione fiscale per l'acquisto di beni immobili situati nel suo territorio o di diritti reali su tali beni nell'ambito di una ristrutturazione interna solo nel caso in cui si acquisti da una società costituita conformemente al diritto vigente in detto Stato e non qualora si acquisti da una società analoga costituita secondo il diritto di un altro Stato membro.

14 A questo proposito si deve anzitutto ricordare che la libertà di stabilimento, conferita dall'art. 52 ai cittadini di uno Stato membro e che consente loro di accedere alle attività autonome e di esercitarle alle stesse condizioni definite dalla normativa dello Stato membro di insediamento per i propri cittadini, comprende, conformemente all'art. 58 del Trattato, per le società costituite secondo il diritto di uno Stato

membro e che hanno la sede sociale, l'amministrazione centrale e il loro centro d'attività principale all'interno della Comunità, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro in questione tramite una succursale o un'agenzia.

15 Inoltre, emerge dalla giurisprudenza della Corte (v. sentenza 13 luglio 1993, causa C-330/91, Commerzbank, Racc. pag. I-4017, punto 14) che le norme sulla parità di trattamento vietano non solo le discriminazioni palesi a motivo della cittadinanza, o della sede nel caso delle società, ma anche ogni forma dissimulata di discriminazione che, applicando altri criteri distintivi, porti in pratica allo stesso risultato.

16 Si deve infine ricordare che, come la Corte ha ripetutamente dichiarato (v., in particolare, sentenza 28 aprile 1977, causa 71/76, Thieffry, Racc. pag. 765), dalla fine del periodo transitorio l'art. 52 del Trattato è una disposizione direttamente efficace malgrado la mancanza, in un determinato settore, delle direttive contemplate dagli artt. 54, n. 2, e 57, n. 1, del Trattato.

17 Nella fattispecie si deve osservare che la norma tributaria contestata limita l'esenzione dall'imposta sui negozi immobiliari alle sole operazioni effettuate tra società di diritto olandese costituite come società per azioni o società «chiuse» a responsabilità limitata quali definite dalla normativa dei Paesi Bassi, restandone escluse le forme di società equivalenti contemplate dalle leggi degli altri Stati membri.

18 Il governo olandese ritiene che detta normativa non implichi discriminazione, giacché il soggetto debitore dell'imposta non è la società tedesca, bensì quella olandese. Poiché si tratta di una situazione puramente interna all'ordinamento giuridico olandese, essa non è soggetta all'applicazione del diritto comunitario.

19 A questo proposito si deve osservare che il pagamento di un'imposta in occasione della vendita di un immobile costituisce un onere che incide sulle condizioni di vendita del bene ed ha quindi ripercussioni sulla situazione dell'alienante. In un'ipotesi come quella in esame, il venditore si trova in una situazione nettamente meno favorevole di quella in cui si troverebbe se avesse scelto per la sua azienda nei Paesi Bassi la forma di società per azioni o di società «chiusa» a responsabilità limitata, invece di quella della succursale.

20 Pur se la disparità di trattamento ha solo incidenza indiretta sulla situazione delle società costituite secondo il diritto degli altri Stati membri, essa costituisce una discriminazione a motivo della nazionalità, vietata dall'art. 52 del Trattato.

21 Il governo olandese sostiene che la limitazione dell'esenzione alle società di diritto nazionale è necessaria, perché l'amministrazione tributaria competente non è in grado di controllare l'equivalenza tra le forme giuridiche delle società degli altri Stati membri e quelle delle società per azioni e delle società «chiuse» a responsabilità limitata ai sensi della legge nazionale.

22 Questo argomento non può essere accolto. Le informazioni sulle caratteristiche delle forme societarie degli altri Stati membri possono infatti essere assunte, per l'applicazione dell'imposta sui negozi giuridici, mediante il sistema contemplato dalla direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15), nella versione modificata dalle direttive del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1070/CEE, (GU L 331, pag. 8), e 25 febbraio 1992, 92/12/CEE (GU L 76, pag. 1). Infatti, a norma dell'art. 1, n. 2, di detta direttiva, il sistema di scambio di informazioni si applica alle imposte sull'alienazione di beni mobili o immobili. D'altro canto, l'art. 1, n. 1, stabilisce che detto sistema riguarda qualsiasi informazione atta a consentire alle competenti autorità degli Stati membri la corretta determinazione delle imposte contemplate dalla direttiva.

23 Si deve dunque risolvere la questione sollevata dal giudice nazionale dichiarando che gli artt. 52 e 58 del Trattato ostano a che una normativa di uno Stato membro riservi l'esenzione dall'imposta sui negozi immobiliari, di regola dovuta nel caso di cessioni o di vendite effettuate nell'ambito di una ristrutturazione interna di un gruppo di società, ai soli casi in cui la società che fruisce di detta esenzione acquisti i beni immobili da una società costituita secondo il diritto nazionale e neghi lo stesso vantaggio se la società alienante è costituita secondo il diritto di un altro Stato membro.

Sulle spese

24 Le spese sostenute dal governo olandese e dalla Commissione delle Comunità europee, 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 (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi, con sentenza 23 dicembre 1992, dichiara:

Gli artt. 52 e 58 del Trattato ostano a che una normativa di uno Stato membro riservi l'esenzione dall'imposta sui negozi immobiliari, di regola dovuta nel caso di cessioni o di vendite effettuate nell'ambito di una ristrutturazione interna di

un gruppo di società, ai soli casi in cui la società che fruisce di detta esenzione acquisti i beni immobili da una società costituita secondo il diritto nazionale e neghi lo stesso vantaggio se la società alienante è costituita secondo il diritto di un altro Stato membro.

Mancini Diez de Velasco Kakouris

Schockweiler Kapteyn

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 12 aprile 1994.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

G. F. Mancini