SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

17 gennaio 2008 *

Nel procedimento C-105/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgio) con decisione 17 gennaio 2007, pervenuta in cancelleria il 22 febbraio 2007, nella causa tra

Lammers & Van Cleeff NV

e

Stato belga,

LA CORTE (Quarta Sezione),

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

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Lammers & Van Cleeff NV, dal sig. D. Merckx, advocaat;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e A. Weimar, 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 pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 12 CE, 43 CE, 46 CE, 48 CE, 56 CE e 58 CE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la società Lammers & Van Cleeff NV, la cui sede sociale è in Belgio (in prosieguo: la «società controllata belga»), e lo Stato belga a proposito della liquidazione dell'imposta sulle società corrispondente agli anni fiscali 1996 e 1997.

Contesto normativo

3 L'art. 18, primo comma, 3° del codice belga delle imposte sul reddito del 1992, coordinato dal regio decreto 10 aprile 1992 (*Moniteur belge* del 30 luglio 1992, pag. 17120), nella versione in vigore al momento dei fatti della causa principale (in prosieguo: il «CIR 1992»), disponeva quanto segue:

«I dividendi includono:

(…)

3° interessi di anticipi quando viene superato uno dei seguenti limiti e nella misura di tale superamento:

— vuoi il limite posto dall'art. 55;

— vuoi, allorché l'importo complessivo degli anticipi produttivi di interessi superi il capitale versato maggiorato delle riserve tassate, all'inizio del periodo d'imposta».

4 L'art. 18, secondo comma, del CIR 1992 stabiliva che:

«Viene considerato un anticipo qualsiasi credito, rappresentato o meno da titoli, che un amministratore di una società di capitali vanta nei confronti della detta società o che un socio di una società di persone vanta nei confronti di quest'ultima, come pure ogni credito vantato nei confronti di siffatte società dai coniugi o dai figli di tali persone laddove l'amministratore, il socio o il loro coniuge abbia il legittimo godimento dei redditi dei figli, tranne nel caso di:

1° obbligazioni emesse mediante appello al pubblico risparmio;

2° crediti nei confronti di società cooperative riconosciute dal Consiglio Nazionale delle Cooperative;

3° crediti vantati da amministratori o soci che abbiano la qualità di società di cui all'art. 179».

5 L'art. 179 del CIR 1992 era del seguente tenore:

«Sono soggette all'imposta sulle società, le società residenti nonché, a partire dal 1° gennaio 1995, le casse di risparmio comunali di cui all'art. 124 della nuova legge comunale».

6 L'art. 55 del CIR 1992 prevede, in particolare, che gli interessi su obbligazioni, mutui, crediti, depositi e altri titoli costitutivi di prestiti sono presi in considerazione a titolo di spese professionali solo qualora non oltrepassino un importo corrispondente ai tassi praticati sul mercato, tenuto conto degli elementi particolari propri della valutazione del rischio legato all'operazione e, in particolare, della situazione finanziaria del debitore e della durata del prestito.

Causa principale e questione pregiudiziale

7 La società controllata belga è stata costituita il 25 luglio 1991. In tale data e conformemente alle disposizioni legislative in vigore, sono stati nominati tre amministratori, vale a dire i due azionisti della società controllata belga nonché la società controllante Lammers & Van Cleeff BV, stabilita nei Paesi Bassi.

8 In forza di un credito della società controllante Lammers & Van Cleeff BV nei confronti della società controllata belga, quest'ultima le ha corrisposto taluni interessi. Conformemente all'art. 18, primo comma, 3°, secondo trattino, del CIR 1992, tali interessi sono stati parzialmente considerati dall'amministrazione tributaria belga come dividendi e in quanto tali sono stati assoggettati ad imposta.

9 La società controllata belga ha quindi presentato reclami contro le imposizioni di cui trattasi presso il direttore delle imposte dirette di Antwerpen II. Con decisione 17 giugno 2002, quest'ultimo ha confermato le imposizioni controverse. Il 16 settembre 2002, la società controllata belga ha proposto un ricorso diretto all'annullamento della detta decisione dinanzi al Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen diretto all'annullamento della detta decisione.

10 Nella sua decisione di rinvio, tale giudice rileva che dall'art. 18, secondo comma, 3°, del CIR 1992 consegue che gli interessi non sono riqualificati come dividendi e pertanto non sono imponibili quando sono corrisposti ad un amministratore, società belga, mentre invece sono riqualificati come dividendi, e quindi imponibili, se corrisposti ad un amministratore, società straniera.

11 Stando così le cose, il rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli artt. 12 [CE], 43 [CE], 46 [CE], 48 [CE], 56 [CE] e 58 CE ostino al regime nazionale belga, previsto dal testo degli artt. 18, [primo comma], 3° e 18, [secondo comma], 3°, [del CIR 1992], in vigore all'epoca dei fatti della controversia, a norma del quale gli interessi non venivano riqualificati come dividendi, e pertanto non erano imponibili, se venivano corrisposti ad un amministratore, società belga, mentre, nelle stesse circostanze, siffatti interessi venivano riqualificati come dividendi e assoggettati ad imposizione se corrisposti ad un amministratore, società straniera».

Sulla questione pregiudiziale

12 In via preliminare, si deve ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi da qualsiasi discriminazione fondata sulla naziona-

lità (v., in particolare, sentenze 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, Metallgesellschaft e a., Racc. pag. I-1727, punto 37; 12 dicembre 2002, causa C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Racc. pag. I-11779, punto 26, nonché 13 marzo 2007, causa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Racc. pag. I-2107, punto 25).

13 Il giudice del rinvio si riferisce nella questione pregiudiziale agli artt. 12 CE, 43 CE, 46 CE, 48 CE, 56 CE e 58 CE.

14 A tale riguardo occorre rilevare che dalla giurisprudenza della Corte si evince che l'art. 12 CE, che enuncia il principio generale del divieto di discriminazioni fondate sulla nazionalità, tende ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato CE non stabilisca regole specifiche di non discriminazione. Orbene, il Trattato prevede, segnatamente agli artt. 43 CE e 56 CE, tali regole specifiche nell'ambito della libertà di stabilimento e della libera circolazione dei capitali (v., in particolare, sentenze Metallgesellschaft e a., citata, punti 38 e 39, nonché 11 ottobre 2007, causa C-443/06, Hollmann, non ancora pubblicata nella Raccolta, punti 28 e 29).

15 Poiché il giudice del rinvio interroga la Corte sull'interpretazione sia dell'art. 43 CE relativo alla libertà di stabilimento sia dell'art. 56 CE relativo alla libera circolazione dei capitali, occorre determinare se una legislazione di uno Stato membro come quella in questione nella causa principale, che prevede di assoggettare ad imposizione gli interessi, in quanto dividendi, di una società residente solo se corrisposti ad un amministratore o socio che abbia la qualità di società non residente possa rientrare in tali libertà.

16 Nella fattispecie, emerge dagli atti che gli interessi corrisposti dalla società controllata belga sono stati riqualificati come dividendi poiché si riferiscono ad un prestito concesso da una società controllante non residente avente la qualità di amministratore della detta controllata.

17 Occorre dunque esaminare la normativa in questione, innanzi tutto, nella prospettiva delle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento.

18 La libertà di stabilimento, che l'art. 43 CE 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. 48 CE, 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., in particolare, sentenze 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 35; 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, Racc. pag. I-7995, punto 41, nonché Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citata, punto 36).

19 Per le società, la loro sede ai sensi dell'art. 48 CE serve a determinare, al pari della cittadinanza per le persone fisiche, il loro collegamento con l'ordinamento giuridico di uno Stato. Ammettere che lo Stato membro di stabilimento di una società controllata possa liberamente riservare un trattamento diverso a tale controllata per il solo fatto che la sede della sua controllante si trova in un altro Stato membro svuoterebbe di contenuto l'art. 43 CE (v., in tal senso, sentenze 13 luglio 1993, causa C-330/91, Commerzbank, Racc. pag. I-4017, punto 13; Metallgesellschaft e a., citata, punto 42, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citata, punto 37). La libertà di stabilimento è volta pertanto a garantire il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro di accoglienza, vietando ogni discriminazione fondata sul luogo in cui si trova la sede delle società (v., in tal senso, citate sentenze Saint-Gobain ZN, punto 35, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punto 37).

20 Nella fattispecie, va rilevato che la normativa nazionale in questione nella causa principale introduce, per quanto riguarda l'assoggettamento ad imposta degli interessi

corrisposti in forza di un credito da una società residente ad un amministratore che sia una società, una disparità di trattamento a seconda che quest'ultima abbia o meno la sua sede in Belgio.

21 Infatti, dalla detta normativa emerge che gli interessi corrisposti da una società ad un amministratore, società residente, non sono riqualificati come dividendi e non sono, a tale titolo, imponibili, anche se oltrepassano uno dei due limiti previsti dall'art. 18, primo comma, 3°, del CIR 1992. Invece, quando oltrepassano uno di tali limiti, gli interessi corrisposti da una società ad un amministratore, società non residente, sono riqualificati come dividendi e sono, a tale titolo, imponibili. Le società gestite da un amministratore, società non residente, sono dunque oggetto di un trattamento fiscale meno vantaggioso di quello di cui beneficiano quelle gestite da un amministratore, società residente.

22 Parimenti, nei confronti di gruppi di società nell'ambito dei quali una società controllante assume le funzioni di gestione in una delle sue controllate, una normativa del genere introduce una disparità di trattamento tra le controllate residenti a seconda del fatto che la loro società controllante abbia o meno la sede in Belgio, sottoponendo le controllate di una società controllante non residente ad un trattamento meno vantaggioso rispetto a quello di cui beneficiano le controllate di una società controllante residente.

23 Orbene, occorre rilevare che una disparità di trattamento tra società residenti in funzione del luogo di stabilimento della società che, avendo la qualità di amministratore, ha accordato loro un prestito costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento in quanto scoraggia l'esercizio di tale libertà da parte delle società stabilite in altri Stati membri, le quali potrebbero di conseguenza rinunciare alla gestione di una società nello Stato membro in cui vige tale norma, se non addirittura rinunciare all'acquisizione, alla creazione o al mantenimento di una controllata nel detto Stato (v., in tal senso, sentenze Lankhorst-Hohorst, citata, punto 32; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citata, punto 61, e 18 luglio 2007, causa C-231/05, Oy AA, Racc. pag. I-6373, punto 39).

24 Ne consegue che la disparità di trattamento a cui sono assoggettate, nell'ambito di una normativa nazionale come quella in questione nella causa principale, le società residenti in funzione del luogo di stabilimento del loro amministratore costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento vietata, in linea di principio, dagli artt. 43 CE e 48 CE.

25 Una restrizione del genere può essere ammessa solo se persegue uno scopo legittimo compatibile con il Trattato ed è giustificata da ragioni imperative di interesse generale. Anche in tale ipotesi, però, la sua applicazione dev'essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non deve eccedere quanto necessario per raggiungerlo (v., in particolare, sentenze 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punto 35, nonché Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, citata, punto 47).

26 A tale riguardo occorre ricordare che, ai sensi di una giurisprudenza costante, una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa solo se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate a eludere la legislazione dello Stato membro interessato (sentenza Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citata, punto 72 e giurisprudenza ivi citata).

27 La mera circostanza che una società residente ottenga un prestito da una società collegata avente sede in un altro Stato membro non può fondare una presunzione generale di pratiche abusive, né giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato (sentenza Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citata, punto 73 e giurisprudenza ivi citata).

28 Perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consi-

stenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate a eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte nel territorio nazionale (sentenza Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citata, punto 74 e giurisprudenza ivi citata).

29 Al punto 80 della citata sentenza Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, la Corte ha dichiarato che una normativa di uno Stato membro può essere giustificata sulla base di motivi attinenti alla lotta contro le pratiche abusive quando essa prevede che gli interessi corrisposti da una controllata residente ad una società controllante non residente siano qualificati come utili distribuiti esclusivamente se e nella misura in cui essi superano quanto tali società avrebbero convenuto in un contesto di piena concorrenza, ossia a condizioni commerciali che avrebbero potuto essere applicate da tali società se queste non fossero appartenute allo stesso gruppo societario.

30 Infatti, la circostanza che una società residente abbia ottenuto un prestito da una società non residente a condizioni diverse da quelle che sarebbero state convenute da tali società in un regime di piena concorrenza costituisce per lo Stato membro di residenza della società mutuataria un elemento oggettivo e verificabile da parte di terzi per stabilire se la transazione in questione rappresenti, in tutto o in parte, una costruzione di puro artificio finalizzata, fondamentalmente, a sottrarsi all'applicazione della legislazione fiscale di tale Stato membro. Al riguardo si tratta della questione se, in assenza di rapporti speciali tra le società interessate, il prestito non sarebbe stato concesso o se sarebbe stato concesso per un importo o ad un tasso d'interesse diverso (sentenza Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citata, punto 81).

31 Nella fattispecie, dalla decisione di rinvio emerge che gli interessi corrisposti dalla società controllata belga come remunerazione di un prestito accordato da una società non residente avente la qualità di amministratore sono stati riqualificati come

dividendi in quanto il limite previsto al secondo trattino dell'art. 18, primo comma, 3°, del CIR 1992 era stato oltrepassato, vale a dire che, all'inizio del periodo imponibile, l'importo complessivo degli anticipi produttivi di interessi eccedeva il capitale versato aumentato delle riserve tassate.

32 È giocoforza constatare che, anche se l'applicazione di un tale limite mira alla lotta alle pratiche abusive, essa oltrepassa, in ogni caso, quanto necessario per raggiungere tale obiettivo.

33 Infatti, come è stato rilevato dalla Commissione delle Comunità europee nelle sue osservazioni, il limite previsto al secondo trattino dell'art. 18, primo comma, 3°, del CIR 1992 riguarda anche situazioni in cui l'operazione interessata non può essere considerata una costruzione puramente artificiosa. Anche se interessi riconosciuti a società non residenti sono riqualificati come dividendi non appena oltrepassano un tale limite, non si può escludere che tale riqualificazione si applichi anche nei confronti di interessi riconosciuti come remunerazione di prestiti accordati in condizioni di piena concorrenza.

34 Di conseguenza, occorre risolvere la questione pregiudiziale dichiarando che gli artt. 43 CE e 48 CE devono essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa nazionale, come quella in questione nella causa principale, in virtù della quale gli interessi corrisposti da una società residente di uno Stato membro ad un amministratore che sia una società stabilita in un altro Stato membro sono riqualificati come dividendi e sono, a tale titolo, imponibili, quando, all'inizio del periodo imponibile, l'importo totale degli anticipi produttivi di interessi eccede il capitale versato aumentato delle riserve tassate, mentre, nelle stesse circostanze, laddove tali interessi sono corrisposti ad un amministratore che sia una società stabilita nello stesso Stato membro, essi non sono riqualificati come dividendi e non sono, a tale titolo, imponibili.

35 Dato dunque che le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento ostano ad una normativa come quella oggetto della causa principale, non è necessario esaminare se le disposizioni del Trattato in materia di libera circolazione dei capitali ostino anch'esse a tale normativa.

Sulle spese

36 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. 43 CE e 48 CE ostano ad una normativa nazionale, come quella in questione nella causa principale, in virtù della quale gli interessi corrisposti da una società residente di uno Stato membro ad un amministratore che sia una società stabilita in un altro Stato membro sono riqualificati come dividendi e sono, a tale titolo, imponibili, quando, all'inizio del periodo imponibile, l'importo totale degli anticipi produttivi di interessi eccede il capitale versato aumentato delle riserve tassate, mentre, nelle stesse circostanze, laddove tali interessi sono corrisposti ad un amministratore che sia una società stabilita nello stesso Stato membro, essi non sono riqualificati come dividendi e non sono, a tale titolo, imponibili.

Firme