CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN MISCHO

presentate il 26 gennaio 1999 *

1. Nell'ambito di una controversia che vede opposti la società aeronautica Eurowings Luftverkehrs AG, società di diritto tedesco (in prosieguo: la «Eurowings»), e il Finanzamt Dortmund-Unna, controversia relativa al pagamento della «Gewerbesteuer» (imposta comunale su industria e commercio), il Finanzgericht di Münster ha sollevato, a titolo pregiudiziale, una domanda relativa all'interpretazione dell'art. 59 del Trattato CE riguardo a taluni aspetti del Gewerbesteuergesetz (legge tedesca riguardante l'imposta comunale su industria e commercio; in prosieguo: la «GewStG»).

Normativa nazionale

2. In conformità dell'art. 2 del GewStG 21 marzo 1991 [1], qualsiasi stabilimento industriale o commerciale stabile è assoggettato all'imposta comunale su industria e commercio, qualora sia gestito nel territorio nazionale.

3. L'imposta comunale su industria e commercio è un'imposta reale che colpisce lo stabilimento industriale e commerciale in quanto tale, indipendentemente dalla capacità contributiva e dalla situazione personale del contribuente proprietario dello stabilimento.

4. Ai sensi dell'art. 6 del GewStG, la base imponibile è costituita dal risultato dell'attività industriale e commerciale, nonché dal capitale di esercizio industriale e commerciale [2].

5. Il risultato dell'attività industriale e commerciale corrisponde all'utile dello stabilimento industriale o commerciale, determinato in conformità delle disposizioni della legge relativa all'imposta sul reddito o della legge sull'imposta sulle società, utile al quale occorre sommare gli elementi che devono essere reintegrati ai sensi dell'art. 8 del GewStG e detrarre gli sgravi previsti dall'art. 9 della stessa legge. L'obiettivo delle reintegrazioni e degli sgravi è quello di determinare il risultato oggettivo dello stabilimento industriale o commerciale, indipendentemente dalla questione se quest'ultimo riposi sull'investimento di capitali propri o appartenenti a terzi.

* Lingua originale: il francese.

1 — BGBl. I S, pag. 814.

2 — Dal 1° gennaio 1998, la base imponibile si limita al risultato dell'attività industriale e commerciale.

6. Così, l'art. 8 del GewStG, intitolato «Reintegrazione nella base imponibile», dispone al punto 7 che è reintegrata al risultato dello stabilimento industriale e commerciale

«la metà dei canoni di locazione e di affitto versati per l'uso e il godimento di beni economici, facenti parte della dotazione immobiliare dell'azienda, ma non rientranti nel patrimonio della medesima e appartenenti a terzi. Tale regola non si applica se i canoni di locazione o di affitto sono assoggettati ad imposta sul reddito derivante dall'attività industriale o commerciale del conduttore o affittuario, preso in considerazione ai fini dell'imposta comunale sull'industria e sul commercio, salvo che sia data in affitto o in locazione un'azienda o un elemento della medesima e l'importo dei canoni di locazione o di affitto sia superiore a DEM 250 000. Occorre far riferimento di volta in volta all'importo che il conduttore o l'affittuario deve versare al locatore per l'uso di beni economici appartenenti a terzi e facenti parte dell'unità aziendale situata nel territorio di un Comune».

7. La GewStG presuppone quindi, in generale, che il prodotto netto ottenuto dall'oggetto locato corrisponda alla metà dei canoni versati.

8. Il capitale d'esercizio industriale e commerciale corrisponde al valore fiscale del capitale d'esercizio determinato a norma della legge che disciplina i modi di base mediante la valutazione amministrativa, valore al quale si aggiungono gli elementi reintegrati ai sensi dell'art. 12, n. 2, del GewStG e dal quale si detraggono gli sgravi previsti all'art. 12, n. 3, del GewStG. Dette reintegrazioni e detti sgravi hanno lo scopo di determinare i fondi propri e altrui effettivamente impiegati nello stabilimento industriale e commerciale.

9. L'art. 12 del GewStG, intitolato «Capitale d'esercizio industriale e commerciale», dispone così, nel suo paragrafo 2, punto 2, seconda frase, del GewStG, che si deve reintegrare al valore fiscale dell'unità economica imponibile

«il valore (funzionale) dei beni che non sono di proprietà dell'azienda industriale e commerciale ed in uso a quest'ultima, di proprietà di un socio imprenditore o di un terzo, se non sono già ricompresi nel valore dell'unità imponibile dell'azienda industriale e commerciale. Tale regola non si applica se i beni appartengono al capitale d'esercizio del locatore, salvo che sia data in affitto o in locazione un'azienda o un elemento della medesima e i valori (funzionali) dei beni economici locati nell'ambito di un'azienda (o di parti di essa), contenuti nel capitale d'esercizio del locatore superino i DEM 2 500 000. Occorre fare riferimento al totale dei valori dei beni che un locatore ha messo a disposizione del conduttore o dell'affittuario in un'azienda industriale o commerciale in una medesima circoscrizione comunale».

10. Analogamente a quanto prevede l'art. 8, punto 7, seconda frase, per quanto concerne i canoni, l'art. 12, paragrafo 2, punto 2, seconda frase, del GewStG dispone quindi, riguardo ai beni economici appartenenti a terzi, la non necessità di reintegrazione del loro valore in quanto tali beni siano già assoggettati all'imposta comunale su industria e commercio per il locatore.

11. Dalle osservazioni presentate alla Corte dalla Eurowings risulta che l'imposta comunale su industria e commercio si calcola in due riprese: innanzi tutto il capitale di gestione e l'utile di gestione sono colpiti da un «coefficiente fiscale» fissato uniformemente per tutto il territorio tedesco allo 0,2% per il capitale di gestione e al 5% per l'utile di gestione; la «somma imponibile ponderata» così ottenuta è successivamente moltiplicata per un «tasso» fissato da ciascun comune individualmente. Detto tasso variava, nel 1993, dallo 0%, in particolare nel Comune di Norderfriedrichskoog (nello Schleswig-Holstein), al 515% a Francoforte. A Dortmund, sede della Eurowings, il tasso applicabile nel 1993 era del 450%.

Fatti della controversia nella causa principale

12. La Eurowings garantisce voli di linea e voli charter in Germania e in Europa. Nel 1993 noleggiava, dietro versamento di un canone di 467 914 DM, un aeromobile presso la Air Tara Ltd, società anonima di diritto irlandese con sede in Shannon. Il valore funzionale dell'aeromobile, calcolato secondo l'impiego dell'aeromobile sul territorio tedesco, era pari a 1 320 000 DM. Con decisione del 21 maggio 1996 il Finanzamt di Dortmund-Unna fissava l'imposta comunale su industria e commercio dovuta per il 1993, reintegrando, ai sensi dell'art. 8, punto 7, del GewStG, la metà dei canoni effettivamente versati, ovvero 233 947 DM, nel risultato dell'attività commerciale e industriale. A norma dell'art. 12, n. 2, del GewStG, reintegrava del pari il valore funzionale dell'aeromobile noleggiato, vale a dire 1 320 000 DM, nel capitale di gestione.

13. Il 13 giugno 1996 la Eurowings presentava un reclamo contro la decisione del Finanzamt di Dortmund-Unna. Con decisione 8 luglio 1996 il Finanzamt di Dortmund-Unna respingeva il reclamo. La Eurowings proponeva quindi, l'11 luglio seguente, un ricorso dinanzi al Finanzgericht di Münster, facendo valere che gli artt. 8, punto 7, e 12, n. 2, del GewStG sono incompatibili con gli artt. 59 e segg. del Trattato CE.

14. Il Finanzgericht osserva che il diritto comunitario consente alla Eurowings di invocare una discriminazione vietata dall'art. 59 del Trattato, anche se detta discriminazione non la colpisce direttamente, ma colpisce la società locatrice di diritto irlandese.

15. Osserva del pari che le società «Limited» di diritto irlandese sono analoghe alle

società di capitali di diritto tedesco ai sensi dell'art. 1 della legge tedesca riguardante le imposte sulle società e che, se tali società avessero noleggiato aeromobili in Germania, sarebbero state considerate esercenti a pieno titolo un'attività industriale e commerciale ai sensi dell'art. 2, n. 2, del GewStG.

16. Il Finanzgericht sottolinea che il meccanismo di reintegrazione nella base d'imposta comunale su industria e commercio trae origine dalla volontà del legislatore di garantire che i mezzi produttivi di cui dispone l'insediamento industriale o commerciale presente nel territorio nazionale siano assoggettati ad imposta indipendentemente dalla questione se detti mezzi siano stati oggetto di finanziamenti propri o esterni e se il capitale sia detenuto in proprietà ai sensi del diritto civile, e che siano assoggettati ad imposta una sola volta. Detta volontà si traduce nella reintegrazione dei canoni e del valore dei beni economici nel risultato dell'insediamento industriale e commerciale. Sarebbe quindi intrinseco a detto sistema che un'eccezione sia prevista nel caso in cui i canoni o i beni di cui trattasi siano già stati assoggettati all'imposta comunale su industria e commercio in capo al locatore.

17. Il giudice a quo rileva, tuttavia, che il trattamento fiscale del locatario che noleggia un bene presso un locatore stabilito in un altro Stato membro è meno favorevole di quello del locatario che noleggia detto bene presso un locatore stabilito in Germania, circostanza che potrebbe costituire una discriminazione occulta contraria all'art. 59 del Trattato.

18. Il giudice a quo dubita inoltre che l'obiettivo della coerenza fiscale possa giustificare le disposizioni del GewStG di cui trattasi. Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte [3], l'obiettivo di garantire la coerenza del regime fiscale potrebbe giustificare una disparità di trattamento tra residenti e non residenti soltanto se l'inconveniente fiscale imposto al soggetto proveniente da uno Stato membro sia compensato da un vantaggio corrispondente a livello di questo stesso soggetto, di modo che, in realtà, non ci sia discriminazione nei suoi confronti. Un mero nesso indiretto tra il vantaggio fiscale concesso al contribuente e il trattamento fiscale sfavorevole imposto ad un altro contribuente non potrebbe giustificare una discriminazione tra residenti e non residenti. Il giudice a quo segnala, al riguardo, che in una sentenza del 30 dicembre 1996 [4] il Bundesfinanzhof ha ritenuto che fosse dubbio che le disposizioni in materia di reintegrazione nella base imponibile, di cui agli artt. 8, punto 7, seconda frase, e 12, n. 2, punto 2, seconda frase, del GewStG, fossero compatibili con il divieto di discriminazioni previsto dagli artt. 59 e segg. del Trattato, benché in una decisione precedente questo stesso giudice abbia ammesso che lo erano [5].

3 — Sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx (Racc. pag. I-2493), e 14 novembre 1995, causa C-484/93, Svensson e Gustavsson (Racc. pag. I-3955).

4 — BStBl. II, 1997, pag. 466.

5 — Sentenza del 15 giugno 1983 (BStBl. II, 1984, pag. 17).

19. Infine, il Finanzgericht si chiede se si debba tenere conto del fatto che la società locatrice di diritto irlandese non versa nessuna imposta analoga all'imposta tedesca sugli utili industriali e commerciali e gode dei «privilegi di Shannon» sotto forma di un'imposta sulle società pari al 10%. Tali benefici fiscali potrebbero, nella fattispecie, vanificare il teorico ottenimento della libera prestazione di servizi e avere come conseguenza che se la società locatrice beneficiasse delle stesse deroghe in materia di reintegrazione di cui godono le locatrici stabilite in Germania, sarebbero quest'ultime ad essere discriminate. Tuttavia il Finanzgericht non è sicuro che tale argomento possa essere ammesso, avendo la Corte statuito anche che non si può ammettere la compensazione di un trattamento fiscale sfavorevole con altre agevolazioni fiscali per giustificare discriminazioni [6].

20. Il Finanzgericht di Münster ha pertanto stabilito di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni relative alle integrazioni nella base imponibile, di cui all'art. 8, punto 7, seconda frase, e all'art. 12, n. 2, punto 2, seconda frase, del GewStG siano compatibili con il principio della libera prestazione dei servizi ex art. 59 del Trattato sull'Unione europea del 7 febbraio 1992».

Osservazioni preliminari

21. Come rileva giustamente la Commissione, la questione pregiudiziale, per la sua formulazione, è irricevibile poiché chiede alla Corte di pronunciarsi sulla compatibilità con il diritto comunitario di disposizioni del diritto tedesco.

22. È tuttavia costante giurisprudenza che, se la Corte non può, in base all'art. 177 del Trattato, statuire sulla validità di una norma di diritto interno con riguardo al diritto comunitario, come le sarebbe consentito fare nell'ambito di un ricorso ex art. 169 del Trattato, essa è nondimeno competente a fornire al giudice nazionale tutti gli elementi di interpretazione che rientrano nel diritto comunitario, atti a consentirgli di pronunciarsi su tale compatibilità per la definizione della causa per la quale è adito [7].

23. La questione sollevata dal Finanzgericht di Münster deve essere pertanto intesa come diretta, in sostanza, a chiarire se l'art. 59 del Trattato osti ad una normativa nazionale come quella prevista dagli artt. 8, punto 7, seconda frase, e 12, n. 2, punto 2, seconda frase, del GewStG.

6 — Sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia (Racc. pag. 273, punto 21), e 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher (Racc. pag. I-3089).

7 — V., in particolare, sentenza 25 giugno 1997, cause riunite C-304/94, C-330/94, C-342/94 e C-224/95, Tombesi e a. (Racc. pag. I-3561).

Analisi

I principi che si ricavano dalla giurisprudenza della Corte

24. Esaminiamo innanzi tutto i principi che si ricavano dalla giurisprudenza della Corte, alla luce dei quali va esaminato il problema che è stato sottoposto. La controversia nella causa principale appartiene all'ambito della fiscalità diretta. Ora, risulta dalla costante giurisprudenza della Corte che, «se è vero che allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le competenze loro attribuite nel rispetto del diritto comunitario» [8]. Gli Stati membri devono quindi, in tale ambito, rispettare anche le libertà fondamentali del Trattato, tra cui la libera prestazione di servizi.

25. In secondo luogo, occorre accertare che le disposizioni di cui trattasi siano redatte in termini neutri, nel senso che in nessun modo intendono applicarsi ai prestatori di servizi di un'altra nazionalità o a quelli che intendono esercitare la loro attività in Germania da un altro Stato membro. Nella fattispecie, è l'applicazione di detta disposizione ad una società tedesca che esercita la propria attività sul territorio tedesco ad essere contestata.

26. Ci si trova quindi dinanzi all'ipotesi in cui si afferma l'esistenza di una restrizione indiretta, in quanto l'applicazione della legge tedesca ad una impresa tedesca avrebbe l'effetto di dissuadere quest'ultima dal far ricorso ai servizi offerti da un prestatore stabilito in un altro Stato membro.

27. Come hanno fatto giustamente osservare il Finanzgericht di Münster, la Eurowings e la Commissione, risulta dalla giurisprudenza [9] che l'art. 59 del Trattato conferisce diritti soggettivi non solo al prestatore di servizi, ma anche al destinatario.

28. Infine, riguardo a quanto vietato dall'art. 59 del Trattato, per giurisprudenza costante, quest'ultimo può essere violato non solo in presenza di una discriminazione diretta fondata sulla nazionalità o di una discriminazione indiretta fondata sulla residenza del prestatore di servizi, ma anche qualora si tratti di una normativa nazionale applicabile indistintamente a tutti gli operatori economici, avente l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più ardua della prestazione di servizi puramente interna ad uno Stato membro [10].

8 — V., in particolare, sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225, punto 21).

9 — V., in particolare, sentenza 31 gennaio 1984, cause riunite 286/82, 26/83, Luisi e Carbone (Racc. pag. 377), nonché la sentenza Svensson e Gustavsson, citata.

10 — V., in particolare, sentenza 5 ottobre 1994, causa C-381/93, Commissione/Francia (Racc. pag. I-5145, punto 17).

L'incidenza della normativa di cui trattasi

29. Essendo stati ricordati i parametri stabiliti dalla giurisprudenza della Corte, si può passare all'esame della normativa controversa.

30. Si noti, per iniziare, che la *finalità* perseguita dal legislatore tedesco, come ricordata dal Finanzgericht (v. supra, punto 16), non può essere contestata.

31. Del pari, il principio dell'assoggettamento al GewStG del locatario tedesco, indipendentemente dallo Stato in cui è stabilito il locatore, non è, di per sé, in alcun modo contestabile. Si tratta di una manifestazione della sovranità fiscale della Repubblica federale di Germania.

32. Il problema, per contro, si manifesta a livello delle *modalità* secondo le quali i locatari sono assoggettati ad imposta a seconda della circostanza che il locatore si trovi in Germania o in un altro Stato membro.

33. Il legislatore tedesco, infatti, ha previsto che il locatario sia esonerato dalla reintegrazione se i valori che avrebbero dovuto essere reintegrati sono già stati sottoposti ad imposizione, ai sensi del Gewerbesteuer, in capo al locatore, il che, per definizione, non può mai avvenire nell'ipotesi in cui il locatore sia stabilito in un altro Stato membro.

34. Nella sua ordinanza [11] di rinvio il Finanzgericht di Münster ne ha già, desunto la conclusione seguente:

«Il raffronto tra la situazione dei locatori residenti e di locatori stranieri porta (...) a rilevare che le remunerazioni versate ad un locatore straniero comportano un trattamento fiscale meno favorevole per il residente assoggettato all'imposta sugli utili industriali e commerciali, il che, qualora il locatario sia un cittadino di un altro Stato membro dell'Unione europea o abbia in esso la sede la sua direzione, può costituire un'infrazione al divieto di discriminazioni risultante dal Trattato CE». Sempre secondo l'analisi del Finanzgericht, detto sistema costituisce, per il prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro, un handicap di concorrenza, in quanto «può indurre i locatari o gli affittuari tedeschi, a uguali condizioni quanto al resto, a privilegiare i rapporti contrattuali con un locatore tedesco».

35. La descrizione della normativa nazionale e degli effetti di quest'ultima, così come fornitaci dal giudice nazionale, fa effettivamente pensare che ci si trovi in presenza di una restrizione della libera prestazione di servizi.

11 — Punto II, 5 a, terzo periodo.

36. Ciò è tuttavia contestato dal Finanzamt di Dortmund-Unna e dal governo tedesco che deducono in proposito quattro argomenti.

Gli argomenti dedotti per difendere la normativa di cui trattasi

37. Il governo tedesco sostiene, innanzi tutto, che le disposizioni controverse non solo non implicano alcuna discriminazione diretta, ma neppure «discriminazione indiretta occulta» nei confronti dei prestatori di servizi stabiliti in altri Stati membri, dal momento che i locatari devono procedere alle reintegrazioni di cui trattasi anche ove si tratti di beni presi in locazione presso locatori stabiliti in Germania *nel caso in cui questi ultimi non siano assoggettati al GewStG*.

38. Ciò si verificherebbe nel caso di un farmacista che, dopo aver abbandonato la sua attività, concluda un contratto di affitto e gestione riguardo alla sua farmacia situata in Germania. Non esercitando più un'attività industriale o commerciale, il farmacista non sarebbe assoggettato all'imposta comunale su industria e commercio. Per contro, l'attività di affittuario-gestore della farmacia sarebbe assoggettata a detta imposta e occorrerebbe, di conseguenza, reintegrare nel risultato di tale attività la metà dei canoni versati per i locali della farmacia, ai sensi dell'art. 8, punto 7, prima frase, del GewStG.

39. Altrettanto si verificherebbe nell'ipotesi in cui il locatore sia esentato dall'imposta comunale su industria e commercio o qualora, come il Bund, i Länder o i comuni, non sia assoggettato in quanto detentore di sovranità. Così nel caso in cui una città portuale dia in locazione una gru ad una società esercitante un'attività portuale, occorrerebbe, ai sensi dell'art. 8, punto 7, prima frase, del GewStG, aggiungere la metà dei canoni al risultato di tale società.

40. La Eurowings e la Commissione sottolineano, tuttavia, che i casi in cui i locatori nazionali non sono assoggettati al GewStG sono rarissimi. Gli enti che non sono assoggettati al GewStG procederebbero, secondo la loro attività, al massimo solo accessoriamente e occasionalmente a operazioni di locazione e di affitto.

41. Tenuto conto delle spiegazioni fornite all'udienza, tale fatto si può considerare accertato.

42. Ebbene, una normativa di uno Stato membro che riservi agevolazioni fiscali alla maggior parte delle operazioni a carattere nazionale, mentre ne priva sempre le operazioni a carattere transfrontaliero, costi-

tuisce incontestabilmente una restrizione alla libera circolazione di servizi.

43. Ricordiamo, a tale proposito, che nella sentenza Safir [12] la Corte ha considerato riguardo all'imposizione di cui trattasi in detta sentenza che essa era atta ad essere, *nella maggior parte dei casi*, più elevata di quella che colpisce le operazioni puramente nazionali.

44. Il governo tedesco tenta — in secondo luogo — di giustificare il regime fiscale di cui trattasi con la necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale, ammessa dalla Corte nella sentenza Bachmann [13].

45. La Commissione ha a tal proposito obiettato che la situazione di cui trattasi in tale sentenza non era comparabile, poiché lo svantaggio subito dal contribuente (mancata deduzione dei contributi ad assicurazioni) era compensato nella persona di detto contribuente da un beneficio successivo (non imposizione della somma assicurata).

46. Il giudice di rinvio e la Eurowings ricordano, inoltre, giustamente che, nelle recenti sentenze Wielockx nonché Svensson e Gustavsson, citate, la Corte ha richiesto un nesso diretto tra la deduzione accordata e la conseguenza fiscale sfavorevole. Tale nesso sarebbe mancante nella fattispecie, essendo motivato il trattamento fiscale privilegiato di un soggetto, ovvero il locatario, con la percezione di un'entrata presso un altro soggetto, ovvero il locatore tedesco. Esse citano al riguardo anche una decisione del Bundesfinanzhof 30 dicembre 1996 [14], nella quale si legge:

«Manca, in ogni caso, un legame diretto allorché il regime fiscale preferenziale è riservato ad un soggetto mentre lo svantaggio fiscale imposto dalla coerenza riguarda un altro soggetto; il nesso tra le due norme impositive è quindi solo indiretto.

Lo stesso dicasi per le norme previste per l'imposta comunale su industria e commercio: la possibilità di dedurre i canoni di nolo o di affitto e il valore del bene locato, per il soggetto nella sua qualità di locatario, ha quale unica giustificazione, secondo il principio di unica imposizione inerente all'imposta comunale su industria e commercio, il fatto che le somme corrispondenti sono tassate in capo ad un altro soggetto, il locatore. Il divieto di procedere a tale deduzione allorché la locazione sia conclusa con un locatore stabilito in uno Stato membro della Comunità è di conseguenza atto a limitare la libera prestazione di servizi. Il fatto che ciò non faccia differenza riguardo al risultato finale, dal momento che l'importo finale dei canoni di leasing è influenzato sia dall'onere fiscale gravante in ragione dell'imposta comunale su industria e commercio sul concedente, sia su quella gravante sul locatario, è ininfluente. È invece determinante il fatto

12 — Sentenza 28 aprile 1998, causa C-118/96 (Racc. pag. I-1897).

13 — Sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90 (Racc. pag. I-249).

14 — Citata.

che l'utilizzatore possa essere indotto a rivolgersi a concedenti residenti piuttosto che a concedenti stabiliti all'estero, per non sopportare personalmente l'onere fiscale che risulta dalle disposizioni sulla reintegrazione previste agli artt. 8, punto 7, e 12, n. 2, punto 2, del GewStG. Le opportunità sul mercato per il concorrente straniero sono, per questo fatto, ridotte rispetto a quelle di un residente, per offerte uguali quanto al resto.

(...) Sussistono molti dubbi riguardo alla questione se le norme di reintegrazione previste dagli artt. 8, n. 7, seconda frase, e 12, n. 2, punto 2, seconda frase del GewStG siano compatibili con l'art. 59 del Trattato CE».

47. Essendo investito non nel merito, ma unicamente di una questione di forma, vale a dire una domanda di sospensione dell'esecuzione fiscale, il Bundesfinanzhof stesso non avrebbe potuto rinviare la questione a titolo pregiudiziale alla Corte, come spiega la Eurowings.

48. L'analisi del Bundesfinanzhof è, in ogni caso, in perfetta sintonia con la giurisprudenza della Corte, anche per quanto riguarda la questione della coerenza fiscale. Non si può quindi ammettere nella fattispecie un'esigenza imperativa relativa alla necessità di tutelare la coerenza di detto regime fiscale.

49. In terzo luogo, il governo tedesco fa valere che la reintegrazione nella base imponibile del locatario non si giustificherebbe allorché il locatore (tedesco) è esso stesso assoggettato all'imposta sugli utili industriali e commerciali poiché detta reintegrazione avrebbe come conseguenza una doppia imposizione dei canoni e del valore degli elementi del patrimonio locati. Infatti allorché una prestazione è fornita da un locatore assoggettato al GewStG, quest'ultimo inserirebbe tale onere fiscale nell'importo del canone e lo trasferirebbe quindi sul locatario. Di conseguenza, da un punto di vista economico sarebbe il locatario a sopportare, in ultima analisi, l'onere fiscale.

50. Tale argomento è diretto, in sostanza, a dimostrare che, in tutti i casi, è il locatario che sopporta l'onere fiscale. Se il locatore non è assoggettato al GewStG, il locatario subisce direttamente l'onere fiscale mediante la reintegrazione, mentre, se il locatore è assoggettato al GewStG, il locatario subisce l'onere fiscale indirettamente per il fatto che il locatore lo inserisce nel prezzo.

51. Tale spiegazione non è convincente.

52. Infatti, come ha fatto osservare la Eurowings senza essere al riguardo smentita dal governo tedesco, il locatario, nell'ambito di un contratto tedesco di leasing, è sempre esonerato per il solo fatto dell'assoggettamento del locatore al GewStG, senza tener in nessun conto la possibilità da parte di quest'ultimo di sfuggire ad un'effettiva imposizione. Quest'ultimo, al con-

trario del locatario nell'ambito di un contratto transfrontaliero, dispone, infatti, di molteplici mezzi per ridurre il livello impositivo, quali la messa in conto del valore contabile e non del valore commerciale dei beni, la reintegrazione della metà e non della totalità dei debiti a lungo termine, il ricorso al finanziamento forfettario dell'acquisto dei beni al fine di ridurre il capitale d'esercizio, nonché il computo del mero utile reale realizzato mediante beni presi in leasing in Germania e non della metà dei canoni. Inoltre, le banche tedesche offrirebbero «fondi leasing» i cui prospetti rivelano che non è dovuta l'imposta sull'utile di esercizio e che quella sul capitale di esercizio è dovuta solo per una parte della durata del contratto. Infine, il locatore di aeromobili non essendo legato ad una città che dispone di aeroporto, può stabilirsi in un comune che ha fissato un tasso molto ridotto, se non addirittura un tasso zero, per il GewStG.

53. Può quindi certamente verificarsi che in realtà i beni locati non siano effettivamente assoggettati ad imposta in capo al locatore tedesco ai fini del GewStG senza che per questo il locatario subisca le reintegrazioni. Così, l'agevolazione di cui gode il locatario per il fatto di essere esonerato dalla reintegrazione non è in alcun modo connessa alla somma versata dal locatore ai fini del GewStG.

54. Ritengo, peraltro, che, anche se i beni subissero un'imposta in capo al locatore tedesco, non si potrebbe ancora desumere da ciò che tale onere fiscale verrebbe automaticamente e integralmente riversato nel canone di affitto cosicché il locatario ne sopporterebbe l'aggravio.

55. È infatti sempre rischioso presumere, al di fuori del sistema dell'IVA, che è concepito specificamente per far sopportare l'onere effettivo dell'imposta al consumatore finale, che un onere fiscale sia identico per il consumatore nel caso in cui esso stesso sia soggetto di imposta o nel caso in cui il suo fornitore soggetto d'imposta lo inserisca nel prezzo.

56. In un sistema di concorrenza, la ripercussione di un onere fiscale sul prezzo di un bene o di un servizio non si può presumere né integrale né automatica, ma è interamente condizionata, nella sua esistenza e nella sua ampiezza, dalle condizioni di concorrenza prevalenti sul mercato in un dato momento. Sarebbe necessaria un'intesa, di dubbia legittimità, tra locatori tedeschi per assicurare che l'onere fiscale si ripercuota automaticamente e integralmente. Anche se, per assurdo, fosse questo il caso, non ritengo che l'illegittimità di una normativa nazionale possa sparire per il fatto che il comportamento degli operatori economici ne neutralizzi gli effetti.

57. Il sistema tedesco non può quindi essere considerato neutro dal punto di vista della concorrenza tra locatori tedeschi e locatori stabiliti in altri Stati membri. Esso induce effettivamente i locatari tedeschi di beni mobili di esercizio a rivolgersi ad un locatore con sede in Germania, poiché quest'ultimo può offrire ai propri clienti un servizio il cui valore non verrà preso in considerazione per determinare la base imponibile ai fini del GewStG in capo ai propri clienti, senza che necessariamente il corrispettivo del servizio includa un onere fiscale ai fini di detta imposta.

58. In quarto luogo, resta da analizzare un argomento avanzato dal convenuto nella causa principale, ovvero il Finanzamt, secondo il quale «per determinare se ci si trovi in presenza di un ostacolo alla libera circolazione dei servizi, occorre procedere ad un raffronto della totalità delle circostanze fiscali (vale a dire, nella fattispecie, la considerazione del fatto che gli oneri fiscali sono meno gravosi in Irlanda)». Il giudice del rinvio si chiede se non si debba tenere conto del fatto che la società locatrice di diritto irlandese non versi nessuna imposta equiparabile al Gewerbesteuer tedesco. Dubita, tuttavia, che tale argomento possa essere ammesso, tenuto conto della giurisprudenza della Corte [15].

59. I dubbi del Finanzamt sono giustificati. Non si può che condividere l'opinione della Commissione secondo la quale ammettere una giustificazione di tal fatta «minerebbe le basi del mercato interno. Infatti, se differenze nell'imposizione diretta delle imprese potessero essere "neutralizzate" da prelievi compensativi degli Stati membri sulla circolazione intracomunitaria di merci, servizi e capitali, delle libertà fondamentali non resterebbe granché. La quasi totalità delle merci e dei servizi che circolano tra gli Stati membri sarebbe assoggettata ad un qualche prelievo compensativo. (...) Gli Stati membri e le imprese devono, in linea di massima, accettare le disparità tra gli oneri fiscali alla pari delle disparità tra gli oneri sociali o del costo della manodopera».

15 — V. supra, paragrafo 19.

60. All'udienza il rappresentante della Repubblica federale di Germania ha, anch'esso, ammesso che non doveva essere presa in considerazione l'esistenza o meno di un'imposizione analoga negli altri Stati membri.

61. Infine, resta da esaminare se il regime fiscale di cui trattasi sia il solo a poter consentire alla Repubblica federale di Germania di raggiungere l'obiettivo perseguito, o se esistano altri metodi per ottenere tale obiettivo.

62. Il primo metodo che si potrebbe prendere in considerazione consisterebbe nel ridurre l'onere gravante sulle prestazioni di servizi «transnazionali» ai fini del Gewerbesteuer a livello di quello gravante sulle prestazioni «nazionali». Tale metodo è tuttavia destinato a rimanere puramente teorico fintantoché i tassi del GewStG possano oscillare, a seconda dei comuni, tra lo 0% e il 515% e che, d'altro canto, la traslazione del Gewerbesteuer dal locatore al locatario resti del tutto aleatoria.

63. Un altro metodo per realizzare la parità di trattamento consisterebbe nell'obbligare i locatari ad effettuare le reintegrazioni anche nel caso in cui i contratti di leasing siano conclusi con locatari tedeschi e nell'esonerare, quale contropartita, questi ultimi dal Gewerbesteuer.

64. Così facendo, le autorità tedesche potrebbero ispirarsi alla disciplina fin d'ora vigente nel caso i cui sia locata un'azienda (Betrieb) o una parte d'azienda e il canone d'affitto o il corrispettivo dell'affitto e gestione superi i 250 000 DM (v. «l'eccezione all'eccezione» prevista dall'art. 8, punto 7, seconda frase, in fine).

65. La legge prevede che, nel caso in cui i canoni siano stati oggetto di una reintegrazione nell'utile industriale o commerciale del locatario o dell'affittuario, la base imponibile è ridotta in modo corrispondente in capo al locatore o al proprietario dell'azienda data in gestione (art. 9, n. 4, del GewStG).

66. Per i contratti di locazione di detto tipo, le medesime regole riguardo alla determinazione del capitale di esercizio (art. 12, n. 2, punto 2, e n. 3, punto 3) venivano applicate sino al 31 dicembre 1997, data nella quale tale capitale ha cessato di essere computato ai fini della determinazione del Gewerbesteuer.

67. Pertanto il regime controverso non soddisfa più la condizione di essere «obiettivamente necessario» al raggiungimento dello scopo perseguito.

68. Giunto al termine del mio ragionamento, devo quindi constatare che un regime come quello in esame nella controversia principale crea una restrizione alla libera circolazione di servizi per il fatto che il destinatario di un servizio transfrontaliero è sempre assoggettato ad imposta, mentre non è affatto sicuro che il destinatario di un servizio a carattere interno sopporti, in qualche modo, un onere equiparabile o un qualsivoglia onere.

Conclusione

69. Propongo, di conseguenza, alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale sottopostale dal Finanzgericht di Münster nei termini proposti dalla Commissione, vale a dire:

«L'art. 59 del Trattato CE deve essere interpretato nel senso che vieta ad uno Stato membro di assoggettare il destinatario di un servizio ad un'imposta sul suo

stabilimento industriale più elevata nel caso in cui il prestatore del servizio di cui trattasi sia stabilito in un altro Stato membro rispetto al caso in cui il prestatore del servizio sia stabilito nel suo territorio, e ciò mediante disposizioni relative alla reintegrazione nella base imponibile di taluni elementi relativi all'utile e al capitale di esercizio di imprese industriali e commerciali».