SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)
15 febbraio 2007 *

Nel procedimento C-345/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con decisione 26 maggio 2004, pervenuta in cancelleria il 12 agosto 2004, nella causa tra

Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^

e

Bundesamt für Finanzen,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, e dai sigg. A. Borg Barthet e U. Lõhmus (relatore), giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. P. Léger
cancelliere: sig. R. Grass

considerate le osservazioni presentate:

— per la Repubblica federale di Germania, dal sig. C.-D. Quassowski e dalla sig.ra A. Tiemann, in qualità di agenti;

— per la Repubblica italiana, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra B. Eggers e dal sig. R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 giugno 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale in esame verte sull'interpretazione dell'art. 59 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 49 CE).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia che vede contrapposti la società di diritto portoghese Centro Equestre da Lezíria Grande L^{da} (in prosieguo: il «CELG») e il Bundesamt für Finanzen (Ufficio federale delle imposte; in prosieguo: il «Bundesamt»), con riferimento al rigetto, da parte di quest'ultimo, della domanda di rimborso dell'imposta sulle società prelevata alla fonte sui redditi percepiti dal CELG in Germania in quanto soggetto d'imposta a titolo parziale.

Contesto normativo nazionale

3 Ai sensi dell'art. 2, punto 1, della legge tedesca relativa all'imposta sulle società (Körperschaftsteuergesetz), nel testo vigente nel 1991 (BGBl. 1991 I, pag. 639; in prosieguo: il «KStG»), le società che non hanno sede in Germania sono parzialmente assoggettate ad imposizione e sono debitrici dell'imposta in tale paese soltanto per i redditi ivi percepiti.

4 A norma dell'art. 49, n. 1, della legge relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz), nel testo vigente nel 1997 (BGBl. 1997 I, pag. 821; in prosieguo: l'«EStG 1997»), letto in combinato disposto con l'art. 8, n. 1, del KStG e con l'art. 17, n. 2, della Convenzione 15 luglio 1980 conclusa tra la Repubblica federale di Germania e la Repubblica portoghese per evitare le doppie imposizioni nel settore delle imposte sul reddito e delle imposte sul patrimonio (Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) (BGBl. 1982 II, pag. 129), i redditi percepiti da una società di diritto portoghese nell'ambito di rappresentazioni artistiche realizzate in Germania sono soggetti all'imposta sulle società in tale paese.

5 L'art. 50 a, n. 4, punto 1, dell'EStG, nel testo vigente nel 1990 (BGBl. 1990 I, pag. 1898), come applicabile nel 1996, è così formulato:

«Nel caso dei soggetti d'imposta a titolo parziale, il prelievo dell'imposta sul reddito avviene mediante ritenuta alla fonte sui redditi derivanti da manifestazioni a carattere artistico, sportivo o di altra natura realizzate o gestite in Germania, ivi inclusi i redditi provenienti da altre prestazioni connesse con tali manifestazioni, indipendentemente dal soggetto che percepisce i redditi in questione (...)».

6 Tuttavia, l'art. 50, n. 5, quarta frase, punto 3, dell'EStG 1997, applicabile retroattivamente all'esercizio 1996, prevede quanto segue:

«Il contribuente soggetto ad un obbligo fiscale limitato, i cui redditi sono soggetti alla ritenuta alla fonte in conformità all'art. 50 a, n. 4, punti 1 o 2, [può] chiede[re] il rimborso totale o parziale dell'imposta assolta mediante trattenuta. Tale rimborso presuppone che gli oneri gestionali e le spese professionali che presentano un nesso economico diretto con i redditi soggetti ad imposta siano superiori alla metà dell'importo di questi ultimi».

7 Dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che, a differenza dei contribuenti parzialmente assoggettati, i soggetti passivi a titolo pieno in Germania possono dedurre dai loro redditi imponibili in tale Stato membro la totalità delle spese relative a manifestazioni a carattere artistico o sportivo che hanno avuto luogo nel territorio del detto Stato.

Causa principale e questione pregiudiziale

8 Il CELG, ricorrente nella causa principale, è una società di capitali di diritto portoghese con sede e uffici direttivi in Portogallo. Il CELG è parzialmente soggetto all'imposta sulle società in Germania, che è dovuta soltanto sui redditi ivi percepiti. Nel 1996 la detta società ha organizzato una tournée di esibizioni e lezioni di addestramento equestre in quattordici città di diversi paesi dell'Unione europea, delle quali undici sono situate in Germania.

9 Nel 1997 il CELG ha chiesto al Bundesamt il rimborso dell'imposta sulle società che era stata trattenuta alla fonte sui suoi redditi percepiti in Germania, ovvero un importo di DEM 71 758, sul fondamento degli artt. 50, n. 5, dell'EStG 1997 e 8, n. 1, del KStG.

10 A tal fine, il CELG ha fornito un bilancio portoghese certificato conforme contenente un prospetto delle spese relative all'intera tournée effettuata nel 1996. Tale prospetto riportava spese per comunicazioni, viaggi, pernottamento e pubblicità; spese di personale; spese correnti per i cavalli; spese per acqua ed elettricità; costi per veterinario e medicinali; spese per il maniscalco; spese di equipaggiamento dei cavalli e dei cavalieri; spese di trasporto in autocarro e per consulenze fiscali, nonché spese di ammortamento relative ai cavalli. In seguito, il CELG ha fatto valere ulteriori costi relativi a spese di contabilità e al pagamento di canoni di licenza. Esso intendeva imputare gli 11/14 dell'insieme di tali spese agli introiti percepiti in Germania.

11 Il Bundesamt ha negato il rimborso richiesto, a motivo della mancata produzione di documenti originali che attestassero le asserite spese.

12 Il reclamo presentato dal CELG contro tale decisione è stato respinto, a motivo in particolare dell'assenza di un nesso economico diretto tra talune spese dichiarate e i redditi percepiti in Germania.

13 Il CELG ha proposto ricorso contro tale decisione di rigetto dinanzi al Finanzgericht Köln. Tale giudice ha respinto il ricorso, dichiarando che le spese addotte, da un lato, sono in parte prive di un nesso diretto con i redditi soggetti ad imposta in Germania e, dall'altro, non rappresentano più del 50 % di tali redditi.

14 Il CELG ha allora impugnato la sentenza del Finanzgericht Köln mediante ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof.

15 Il Bundesfinanzhof osserva che risulta dalle constatazioni in fatto svolte dal Finanzgericht Köln che le spese sostenute dal CELG aventi un nesso economico diretto con i redditi percepiti da tale società in Germania non eccedono il 50 % di tali redditi. Esso rileva tuttavia che il CELG fa valere anche l'esistenza di spese generali e che, sebbene sussista una certa confusione quanto alla natura, alla composizione ed all'importo di tali spese generali, nonché all'eventuale esistenza di redditi supplementari da prendere in considerazione, risulta dalle medesime constatazioni in fatto che l'insieme delle spese sostenute dal CELG, incluse le dette spese generali, eccede la metà dei redditi percepiti.

16 Il Bundesfinanzhof reputa tuttavia che la differenza di trattamento che sussiste nella determinazione dei redditi imponibili tra un contribuente residente, che è integralmente soggetto ad imposizione, ed un contribuente non residente, che lo è solo parzialmente, sollevi dubbi quanto alla compatibilità dell'art. 50, n. 5, quarta frase, punto 3, dell'EStG 1997 con il diritto comunitario, specialmente per quanto

riguarda la libera prestazione dei servizi garantita dall'art. 59 del Trattato. Esso si riferisce al riguardo alla sentenza della Corte 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse (Racc. pag. I-5933).

17 È in tale contesto che il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia contrario all'art. 59 del Trattato CE il fatto che un soggetto appartenente ad un altro Stato membro, parzialmente assoggettato ad imposta in Germania, possa richiedere il rimborso dell'imposta gravante sui redditi conseguiti in tale Stato e riscossa mediante trattenuta alla fonte soltanto nel caso in cui le spese professionali che presentano un nesso economico diretto con tali redditi siano superiori alla metà dei redditi stessi».

Sulla questione pregiudiziale

18 Con la questione presentata, il giudice del rinvio chiede se l'art. 59 del Trattato osti ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui alla causa principale, la quale, nel caso di un contribuente soggetto d'imposta a titolo parziale che chieda il rimborso dell'imposta sulle società trattenuta alla fonte, subordini la presa in considerazione delle spese professionali sostenute nell'ambito di attività che hanno dato luogo alla percezione di redditi nel territorio dello Stato suddetto alla duplice condizione che tali spese abbiano un nesso diretto con i redditi ivi prodotti e siano superiori alla metà di questi ultimi.

19 Si deve rammentare preliminarmente 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 (v. in tal senso, in particolare, sentenze 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer, Racc. pag. I-2471, punto 19; 26 ottobre 1999, causa C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Racc. pag. I-7447, punto 32; 28 ottobre 1999, causa C-55/98, Vestergaard, Racc. pag. I-7641, punto 15; 14 dicembre 2000, causa C-141/99, AMID, Racc. pag. I-11619, punto 19, nonché 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punto 29).

20 Si deve anche ricordare che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, l'art. 59 del Trattato esige l'eliminazione di ogni restrizione alla libera prestazione dei servizi imposta per il fatto che il prestatore è stabilito in uno Stato membro diverso da quello in cui è fornita la prestazione (v. in tal senso, in particolare, sentenze 4 dicembre 1986, causa 205/84, Commissione/Germania, Racc. pag. 3755, punto 25; 26 febbraio 1991, causa C-180/89, Commissione/Italia, Racc. pag. I-709, punto 15, nonché 3 ottobre 2006, causa C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Racc. pag. I-9461, punto 31).

Sull'esistenza di un nesso economico diretto

21 Come risulta dal punto 18 della presente sentenza, il primo presupposto cui è subordinato il rimborso dell'imposta sulle società prelevata alla fonte è che le spese professionali abbiano un nesso economico diretto con i redditi realizzati nello Stato in cui l'attività viene esercitata.

22 Risulta dalla giurisprudenza della Corte che un regime fiscale secondo cui, per il calcolo della base imponibile dei contribuenti non residenti in un dato Stato membro, vengono presi in considerazione soltanto i profitti e le perdite che provengono dalle loro attività in tale Stato è conforme al principio di territorialità sancito dal diritto tributario internazionale e riconosciuto dal diritto comunitario (v., in tal senso, sentenze Futura Participations e Singer, cit., punti 21 e 22).

23 Quanto alle spese professionali aventi un nesso diretto con l'attività esercitata da un non residente in uno Stato membro, la quale abbia qui generato redditi imponibili, esse devono in linea di principio essere prese in considerazione in tale Stato qualora i residenti siano assoggettati ad imposta sui loro redditi netti, previa deduzione di tali spese. Infatti, al punto 27 della citata sentenza Gerritse, la Corte ha constatato che, ai fini della presa in considerazione delle spese suddette, i residenti ed i non residenti sono posti in una situazione analoga. Pertanto, nei limiti in cui uno Stato membro concede ai residenti la facoltà di dedurre le spese in questione, esso non può, in linea di principio, escludere la presa in considerazione di queste ultime per i non residenti.

24 Pertanto, nell'esercizio della propria competenza tributaria, lo Stato nel cui territorio l'attività ha prodotto redditi imponibili deve prevedere che le spese direttamente connesse a tale attività possano essere prese in considerazione nell'ambito dell'imposizione a carico del non residente. Al riguardo occorre però precisare che il diritto comunitario non osta a che uno Stato membro si spinga oltre consentendo la deducibilità di spese che non presentano un simile nesso (v., in tal senso, sentenza FKP Scorpio Konzertproduktionen, cit., punti 50-52).

25 Per spese professionali direttamente connesse ai redditi percepiti nello Stato membro in cui l'attività viene esercitata, occorre intendere le spese che presentano un nesso economico diretto con la prestazione che ha dato luogo all'imposizione in tale Stato e che sono pertanto inscindibili da essa, come le spese di viaggio e di pernottamento. In tale contesto, il luogo ed il momento in cui le spese sono state assunte sono irrilevanti.

26 Risulta dal fascicolo che il CELG, che ha sede in Portogallo, ha percepito, nel territorio tedesco, redditi derivanti dalle rappresentazioni artistiche che ha organizzato in tale paese. In rapporto con tali rappresentazioni, il CELG ha sostenuto le spese professionali elencate al punto 10 della presente sentenza, delle quali talune sono state assunte preventivamente per l'organizzazione e la pianificazione delle rappresentazioni stesse, mentre altre sono state assunte nel corso dello svolgimento di queste ultime, e di tali spese la detta società chiede la

presa in considerazione in Germania. Spetta al giudice del rinvio, che è investito della controversia principale e che è tenuto ad assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, determinare nell'ambito di tale controversia quali siano, tra le spese professionali dichiarate dal CELG, quelle che sono direttamente connesse alle prestazioni che hanno dato luogo all'imposizione in tale Stato e che sono, pertanto, inscindibili da esse.

27 Occorre conseguentemente affermare che l'art. 59 del Trattato non osta a che una normativa nazionale subordini il rimborso dell'imposta sulle società prelevata alla fonte sui redditi percepiti da un contribuente soggetto d'imposta a titolo parziale alla condizione che le spese professionali di cui tale contribuente chiede la presa in considerazione presentino un nesso economico diretto con i redditi percepiti nell'ambito di un'attività esercitata nel territorio dello Stato membro interessato, purché siano considerate tali tutte le spese che sono inscindibili dall'attività suddetta, quali che siano il luogo o il momento in cui esse sono state sostenute.

Sulla necessità che le spese siano superiori alla metà degli introiti

28 Il secondo presupposto previsto dalla normativa in questione nella causa principale ai fini del rimborso dell'imposta prelevata alla fonte sui redditi percepiti in Germania da un contribuente non residente consiste nella necessità che le spese professionali che presentano un nesso economico diretto con tali redditi siano superiori alla metà dell'importo di questi ultimi.

29 Un simile presupposto può costituire una restrizione alla libertà di prestazione dei servizi di una società che intenda condurre attività a carattere artistico, sportivo o di altro tipo in uno Stato membro diverso da quello in cui essa ha sede.

30 Infatti, tale presupposto comporta la conseguenza che la detta società, qualora solleciti il rimborso dell'imposta prelevata alla fonte, non può ottenere sistematicamente la presa in considerazione delle proprie spese direttamente connesse all'attività economica di cui trattasi nel contesto dell'imposizione sui redditi derivanti da tale attività.

31 Occorre pertanto constatare che, subordinando a tale presupposto supplementare la presa in considerazione delle spese professionali assunte da un contribuente soggetto d'imposta a titolo parziale, una normativa quale quella in questione nella causa principale costituisce, in linea di principio, una restrizione vietata in forza dell'art. 59 del Trattato.

32 Occorre pertanto verificare se una simile restrizione possa essere giustificata.

33 La giustificazione addotta dal governo tedesco, secondo cui la normativa nazionale sarebbe intesa ad evitare la doppia presa in considerazione delle spese, cioè tanto nello Stato in cui è stabilita la sede sociale quanto in quello in cui le prestazioni sono state fornite e i redditi sono stati assoggettati ad imposta, non può essere accolta.

34 Occorre anzitutto sottolineare che la Convenzione 15 luglio 1980, conclusa tra la Repubblica federale di Germania e la Repubblica portoghese per evitare le doppie imposizioni nel settore delle imposte sul reddito e delle imposte sul patrimonio, applica il metodo cosiddetto dell'imputazione.

35 Da ciò consegue che una società portoghese è assoggettata ad imposta in Portogallo sulla base di tutti i suoi redditi, ivi inclusi quelli percepiti nell'ambito di un'attività esercitata in Germania, dove questi ultimi sono parimenti assoggettati ad imposta.

La doppia imposizione viene evitata attraverso la deduzione, nel primo Stato, di un importo uguale all'imposta pagata nel secondo. Tale meccanismo è idoneo ad impedire la doppia presa in considerazione delle spese, in quanto, quando viene applicato dal primo Stato, quest'ultimo può verificare le spese professionali che sono state prese in considerazione nel calcolo dell'imposta pagata nel secondo.

36 Inoltre, l'art. 50, n. 5, dell'EStG 1997 prevede una procedura nell'ambito della quale il Ministero tedesco delle Finanze può informare lo Stato di residenza del contribuente soggetto d'imposta a titolo parziale della domanda di rimborso da questi presentata. Tale meccanismo di cooperazione tra le autorità nazionali competenti permette anche di evitare un'eventuale doppia deduzione delle spese. Allo stesso modo, la 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), contribuisce anch'essa alla realizzazione di tale obiettivo prevedendo lo scambio di informazioni tra le autorità fiscali interessate.

37 Non è pertanto giustificata la restrizione alla libera prestazione dei servizi derivante da una normativa nazionale che subordina il rimborso dell'imposta trattenuta alla fonte sui redditi percepiti nello Stato membro interessato da un contribuente soggetto d'imposta a titolo parziale alla condizione che le spese professionali direttamente connesse con tali redditi siano superiori alla metà di essi. Occorre pertanto concludere che l'art. 59 del Trattato osta a una normativa siffatta.

38 Tenuto conto di quanto precede, occorre risolvere la questione sollevata dichiarando che l'art. 59 del Trattato non osta ad una normativa nazionale, quale quella in questione nella causa principale, che subordini il rimborso dell'imposta sulle società prelevata alla fonte sui redditi percepiti da un contribuente soggetto d'imposta a titolo parziale alla condizione che le spese professionali di cui il detto contribuente chiede, a tale scopo, la presa in considerazione presentino un nesso economico diretto con i redditi percepiti nell'ambito di un'attività esercitata nel territorio dello Stato membro interessato, purché siano considerate tali tutte le spese

che sono inscindibili dall'attività suddetta, quali che siano il luogo o il momento in cui esse sono state sostenute. Il detto articolo osta, per contro, ad una normativa nazionale siffatta nella misura in cui questa subordini il rimborso della detta imposta a tale contribuente alla condizione che le spese professionali in questione siano superiori alla metà dei redditi summenzionati.

Sulle spese

39 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 (Terza Sezione) dichiara:

L'art. 59 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 49 CE) non osta ad una normativa nazionale, quale quella in questione nella causa principale, che subordini il rimborso dell'imposta sulle società prelevata alla fonte sui redditi percepiti da un contribuente soggetto d'imposta a titolo parziale alla condizione che le spese professionali di cui il detto contribuente chiede, a tale scopo, la presa in considerazione presentino un nesso economico diretto con i redditi percepiti nell'ambito di un'attività esercitata nel territorio dello Stato membro interessato, purché siano considerate tali tutte le spese che sono inscindibili dall'attività suddetta, quali che siano il luogo o il momento in cui esse sono state sostenute. Il detto articolo osta, per contro, ad una normativa nazionale siffatta nella misura in cui questa subordini il rimborso della detta imposta a tale contribuente alla condizione che le spese professionali in questione siano superiori alla metà dei redditi summenzionati.

Firme