SENTENZA DELLA CORTE
13 luglio 1993 *

Nel procedimento C-330/91,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dalla Queen's Bench Division della High Court of Justice d'Inghilterra e del Galles, nella causa dinanzi ad essa pendente tra

The Queen

e

Inland Revenue Commissioners, ex parte: Commerzbank AG,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 5, 7, 52 e 58 del Trattato CEE,

LA CORTE,

composta dai signori G. C. Rodríguez Iglesias, presidente di sezione facente funzione di presidente, M. Zuleeg e J. L. Murray, presidenti di sezione, G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse e D. A. O. Edward, giudici,

avvocato generale: M. Darmon
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate

— per la Commerzbank AG, dagli avv. ti Gerald Barling Q. C., David Anderson, barrister, incaricati dal signor Stephen Kon, solicitor,

* Lingua processuale: l'inglese.

— per il governo del Regno Unito, dal signor John Collins, assistant Treasury Solicitor, assistito dagli avv. ti Alan Moses, O. C., e Derrick Wyatt, barrister,

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Thomas Cusack, consigliere giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Commerzbank AG, del governo del Regno Unito e della Commissione, all'udienza del 20 gennaio 1993,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 marzo 1993,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 12 aprile 1991, pervenuta alla Corte il 18 dicembre successivo la Queen's Bench Division della High Court of Justice d'Inghilterra e del Galles (in prosieguo: la «High Court») ha sollevato, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, una questione vertente sull'interpretazione delle disposizioni del Trattato relative al diritto di stabilimento e al divieto di discriminazioni in base alla nazionalità.

2 Le dette questioni sono sorte nell'ambito di una controversia fra la società tedesca Commerzbank (in prosieguo: la «Commerzbank»), con sede in Germania, e la Inland Revenue Commissioners (in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria») in merito alle condizioni di imponibilità fiscale stabilite nell'Income and Corporation Taxes Act 1988 (legge del 1988 relativa all'imposta sui redditi e sulle società).

3 Gli antefatti qui illustrati risultano dall'ordinanza di rinvio.

4 La Commerzbank dispone di una succursale nel Regno Unito attraverso la quale, tra il 1973 ed il 1976, aveva concesso prestiti a diverse società americane. Sugli interessi corrisposti da queste ultime, aveva pagato nel Regno Unito un'imposta pari a 4 222 234 di lire sterline (UKL).

5 Successivamente la Commerzbank chiedeva all'amministrazione finanziaria il rimborso di questa somma in quanto nel Regno Unito tali interessi erano esonerati ai sensi dell'art. XV della convenzione 2 agosto 1946 (S. R. & O. 1946, n. 1327, come emendata dal protocollo 20 settembre 1966, S. I. n. 1188) conclusa tra il governo del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord ed il governo degli Stati Uniti d'America al fine di evitare la doppia imposizione e prevenire l'evasione fiscale nel settore delle imposte sui redditi. Tale norma stabilisce, in sostanza, che gli interessi pagati da una società americana sono imponibili nel Regno Unito solo se corrisposti ad una società britannica o ad una società con domicilio fiscale nel Regno Unito. Dato che la Commerzbank non possedeva il domicilio fiscale in tale Stato, l'imposta non dovuta le era stata di conseguenza rimborsata.

6 Sulla base di tale rimborso, la Commerzbank chiedeva allora di potersi valere dell'art. 825 dell'Income and Corporation Taxes Act 1988, il quale dispone:

«1. Il presente articolo si applica ai pagamenti seguenti effettuati ad una società nel periodo durante il quale la società aveva sede nel Regno Unito (...):

a) il rimborso dell'imposta sulle società pagata dalla società durante tale periodo contabile (...).

2. Fatto salvo quanto disposto nei paragrafi successivi, qualora un versamento di importo minimo di 100 UKL venga effettuato dall'amministrazione finanziaria o da un ispettore dopo 12 mesi dalla data considerata, tale versamento viene aumentato, a norma del presente articolo, di un importo denominato "rimborso supplementare", pari agli interessi sulla somma pagata, calcolati al saggio annuo dell'8,25% (...)».

7 La Commerzbank chiedeva quindi all'amministrazione finanziaria la detta maggiorazione che, secondo i propri calcoli, ammontava a 5 199 258 UKL.

8 L'amministrazione finanziaria respingeva la domanda della Commerzbank in quanto quest'ultima non aveva il domicilio fiscale nel Regno Unito. La società proponeva pertanto dinanzi alla High Court un'azione per sindacato di legittimità del provvedimento di rigetto, con la quale faceva valere che il diniego del rimborso supplementare ai soggetti privi di domicilio fiscale nel Regno Unito costituiva tanto una restrizione al diritto di stabilimento quanto una discriminazione indiretta in base alla nazionalità, dal momento che le società colpite erano principalmente estere.

9 La High Court riteneva quindi necessario sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale relativa all'interpretazione degli artt. 5, 7, 52 e 58 del Trattato.

10 La questione è cosi formulata:

«Laddove:

i) una società, costituita conformemente alla legislazione di uno Stato membro e con il centro principale d'attività in questo stesso Stato, eserciti attività commerciali attraverso una succursale in un secondo Stato membro;

ii) la società sia chiamata al pagamento nel secondo Stato membro di un'imposta su taluni profitti realizzati dalla succursale e paghi l'imposta;

iii) detta imposta non sia in effetti dovuta se la società ha diritto a fruire di un'esenzione concessa, ai sensi di un accordo sulla doppia imposizione fra il secondo Stato membro ed un paese terzo, alle società che non hanno la nazionalità del secondo Stato membro né il domicilio fiscale in questo Stato;

iv) la società richieda l'esenzione ottenendola, con il rimborso dell'imposta versata ma non dovuta;

v) la legge del secondo Stato membro preveda un indennizzo sancito dalla legge sotto forma di interessi (noto come "rimborso supplementare") nel caso in cui la società che recupera l'imposta versata ma non dovuta avesse, all'epoca di cui trattasi, il domicilio fiscale in detto Stato membro;

vi) la società richieda il rimborso supplementare nonostante non avesse, all'epoca di cui trattasi, il domicilio fiscale in detto Stato membro;

vii) il secondo Stato membro neghi pertanto il rimborso supplementare alla società;

se il diniego da parte del secondo Stato membro di versare alla società qualsiasi rimborso supplementare a causa del fatto che essa non ha il domicilio fiscale in detto Stato sia incompatibile con il diritto comunitario ed in particolare con gli artt. 5, 7 e 52-58 del Trattato CEE, e se nel risolvere tale questione sia rilevante il fatto che la società non sarebbe stata dispensata dall'imposta (così che sarebbe stato escluso il recupero dell'imposta e quindi il rimborso supplementare) qualora avesse avuto il domicilio fiscale in questo Stato membro».

11 Per una più ampia illustrazione degli antefatti e della normativa vigente, nonché delle osservazioni scritte presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

12 Dagli atti di causa emerge che con la questione sollevata il giudice nazionale intende anzitutto accertare se gli artt. 52 e 58 del Trattato, nonché gli artt. 5 e 7 dello stesso, ostino alla normativa di uno Stato membro, che conceda il rimborso supplementare per imposte non dovute alle società con domicilio fiscale in tale Stato e lo neghi alle società con domicilio fiscale in un altro Stato membro, e in secondo luogo se un sistema del genere continui a essere discriminatorio qualora

l'esenzione d'imposta che ha motivato il rimborso venga concessa soltanto alle società che non hanno il domicilio fiscale nel detto Stato membro.

13 Come la Corte ha già dichiarato nella sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia (Racc. pag. 273, punto 18 della motivazione), la libertà di stabilimento, che l'art. 52 attribuisce ai cittadini degli Stati membri e che implica per essi l'accesso alle attività non subordinate e il loro esercizio nello stesso modo stabilito dalle leggi dello Stato membro di stabilimento per i propri cittadini, comprende, ai sensi dell'art. 58 del Trattato CEE, 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, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro di cui trattasi mediante una succursale o agenzia. Per le società, è importante rilevare in questo contesto che la loro sede nel senso summenzionato serve per determinare, al pari della cittadinanza delle persone fisiche, il loro collegamento all'ordinamento giuridico di uno Stato. Nella stessa sentenza la Corte ha concluso che ammettere che lo Stato membro di stabilimento possa liberamente riservare un trattamento diverso per il solo fatto che la sede di una società si trova in un altro Stato membro, svuoterebbe di contenuto questa disposizione.

14 Dalla giurisprudenza della Corte (sentenza 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu, Racc. pag. 153) risulta inoltre che il principio della parità di trattamento vieta non solo le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, o in base alla sede per quanto riguarda le società, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di distinzione, pervenga in effetti al medesimo risultato.

15 Occorre osservare in proposito che, sebbene si applichi a prescindere dalla sede delle società, il criterio che ricollega al domicilio fiscale nel territorio nazionale l'eventuale maggiorazione del rimborso delle imposte non dovute, rischia di danneggiare in particolare le società che hanno sede in altri Stati membri, poiché, nella maggior parte dei casi, saranno infatti queste ultime ad avere il domicilio fiscale fuori dal territorio dello Stato membro di cui trattasi.

16 Per giustificare la disposizione nazionale controversa nella causa principale, il governo britannico assume che, lungi dal subire una discriminazione dal sistema tributario britannico, le società con domicilio fiscale all'estero, come ad esempio la Commerzbank, fruiscono di un trattamento privilegiato. Esse sono infatti esonerate da un'imposta di norma dovuta dalle società con domicilio fiscale nel Regno Unito. Stando così le cose, non si potrebbe certo parlare di discriminazione in materia di rimborso supplementare: le società domiciliate e quelle non domiciliate sarebbero trattate in modo diverso perché, quanto all'imposta sulle società, non si troverebbero nella stessa posizione.

17 Quest'argomento non può essere accolto.

18 Una disposizione nazionale come quella di cui è causa comporta una disparità di trattamento. Infatti, la società con sede all'estero, essendole precluso il rimborso supplementare che viene concesso solo alle società con domicilio fiscale nello Stato, è svantaggiata rispetto a queste ultime.

19 Il fatto che l'esenzione d'imposta all'origine del rimborso sia stata riservata alle società che non hanno il domicilio fiscale nello Stato di cui trattasi, non può giustificare una disposizione generale di diniego. Tale disposizione è pertanto discriminatoria.

20 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve risolvere la questione sollevata dal giudice nazionale nel senso che gli artt. 52 e 58 del Trattato ostano alla normativa di uno Stato membro che conceda il rimborso supplementare per le imposte non dovute alle società che hanno il domicilio fiscale nel detto Stato membro e lo neghi alle società con domicilio fiscale in un altro Stato membro. Il fatto che queste ultime non avrebbero potuto fruire dell'esenzione dall'imposta se avessero avuto il domicilio fiscale in tale Stato, è irrilevante.

21 Posto che una legge come quella oggetto della causa principale è incompatibile con gli artt. 52 e 58 del Trattato, non occorre esaminarne la compatibilità con gli artt. 5 e 7.

Sulle spese

22 Le spese sostenute dal governo del Regno Unito 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

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dalla Queen's Bench Division della High Court of Justice d'Inghilterra e del Galles con ordinanza 12 aprile 1991, dichiara:

Gli artt. 52 e 58 del Trattato ostano alla normativa di uno Stato membro che conceda il rimborso supplementare per le imposte non dovute alle società che hanno il domicilio fiscale nel detto Stato membro e lo neghi alle società con domicilio fiscale in un altro Stato membro. Il fatto che queste ultime non avrebbero potuto fruire dell'esenzione dall'imposta se avessero avuto il domicilio fiscale in tale Stato, è irrilevante.

Rodríguez Iglesias Zuleeg Murray Mancini

Joliet Schockweiler Moitinho de Almeida Grévisse Edward

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 13 luglio 1993.

Il cancelliere

J.-G. Giraud

Il presidente facente funzione

G. C. Rodríguez Iglesias

presidente di sezione