ritorio nazionale per la concessione di un'eventuale maggiorazione di 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 queste ultime ad avere il domicilio fiscale fuori dal territorio dello Stato membro di cui trattasi.

RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nella causa C-330/91 *

I — Antefatti e procedimento

A — *Antefatti*

La Commerzbank AG (in prosieguo: la «Commerzbank»), società per azioni tedesca, dispone di una succursale nel Regno Unito attraverso la quale, tra il 1973 e il 1976, aveva concesso prestiti a diverse società americane. Sugli interessi corrisposti da queste ultime, la Commerzbank aveva pagato alla Inland Revenue Commissioners (in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria») un'imposta pari a 4 222 234 lire sterline (UKL).

Successivamente la Commerzbank chiedeva all'amministrazione finanziaria il rimborso di tale somma in quanto nel Regno Unito gli interessi di cui trattasi sono esenti da imposta in forza dell'art. XV della convenzione 2 agosto 1946 (S. R. & O. 1946, n. 1327, emendata dal protocollo 20 settembre 1966, S. I. 1966, n. 1188) conclusa tra il governo del Regno Unito di Gran Bretagna ed Irlanda del Nord e 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. La detta norma stabilisce, in sostanza, che gli interessi pagati da una società americana sono imponibili nel Regno Unito solo nell'ipotesi in cui siano lucrati da una società britannica ovvero da una società con domicilio fiscale nel Regno Unito. Nel 1990 la Commerzbank otteneva pertanto il rimborso di quanto versato.

In relazione a tale rimborso, la Commerzbank cercava del pari di ottenere dall'amministrazione finanziaria un indennizzo per le perdite economiche subite durante il periodo in cui l'amministrazione aveva trattenuto la somma versata in eccesso; secondo i calcoli da essa effettuati, all'atto del rimborso le perdite ammontavano a una somma pari a 5 199 258 UKL, vale a dire un importo superiore all'imposta pagata.

A fondamento della domanda, la Commerzbank invocava l'art. 825 dell'Income and Corporation Taxes Act 1988 (legge del 1988 relativa alle imposte sui redditi e sulle

* Lingua processuale: l'inglese.

società) il quale dispone che, in caso di rimborso d'imposta, una società ha diritto a un indennizzo calcolato al saggio annuo dell'8,25% sulle somme rimborsate, a condizione che essa abbia il proprio domicilio fiscale nel Regno Unito. Tale disposizione stabilisce quanto segue:

«1. Il presente articolo si applica ai pagamenti seguenti effettuati a 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 un importo minimo di 100 UKL, venga effettuato dall'amministrazione finanziaria o da un ispettore dopo 12 mesi dalla data in considerazione, 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% (...)».

La domanda della Commerzbank veniva respinta. La società proponeva quindi, davanti alla High Court of Justice d'Inghilterra e del Galles (in prosieguo: la «High Court»), un'azione per sindacato di legittimità (judicial review) del provvedimento di rigetto, con la quale faceva valere che il diniego dell'indennizzo ai soggetti senza domicilio fiscale nel Regno Unito integrava una restrizione al diritto di stabilimento, nonché una discriminazione indiretta in base alla nazionalità, dal momento che le società colpite erano principalmente estere.

Contro tale tesi l'amministrazione finanziaria opponeva il fatto che, lungi dal subire un danno, la Commerzbank aveva in realtà fruito di un trattamento privilegiato data l'esenzione fiscale che le era stata concessa.

Da parte sua, la High Court ha osservato che l'esito della controversia dipende dal modo con cui si esamina la posizione finanziaria della Commerzbank. A suo parere, se ci si concentra sul fatto specifico che ha originato il danno, ossia il diniego dell'indennizzo, la discriminazione lamentata è palese. Se, al contrario, si prende in considerazione l'esenzione di cui la Commerzbank ha fruito, il danno non è più così evidente e diventa difficile confrontare la posizione delle società con quella delle concorrenti britanniche.

Pertanto, la High Court ha deciso di sospendere il procedimento e, con ordinanza 12 aprile 1991, ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«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».

B — *Procedimento*

L'ordinanza della High Court è stata registrata nella cancelleria della Corte il 18 dicembre 1991.

In conformità dell'art. 20 del Protocollo sullo Statuto CEE della Corte di giustizia, hanno presentato osservazioni scritte:

— il 15 aprile 1992, la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal signor Thomas Cusack, consigliere giuridico, in qualità di agente,

— il 22 aprile 1992, la Commerzbank AG, con gli avv. ti Gerald Barling, QC, e David Anderson, barrister, su incarico del signor Stephen Kon, solicitor, e

— il 23 aprile 1992, il governo del Regno Unito, rappresentato dal signor John Collins, assistant Treasury Solicitor, assistito dagli avv. ti Alan Moses, QC, e Derrick Wyatt, barrister.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

II — Osservazioni scritte presentate alla Corte

A — *Osservazioni della Commerzbank*

La Commerzbank sostiene, in primo luogo, che la disparità di trattamento da lei subita per il solo fatto di non avere il domicilio fiscale nel Regno Unito costituisce una restrizione al diritto di stabilimento in violazione del combinato disposto dell'art. 52 e dell'art. 58 del Trattato.

A tal proposito, la Commerzbank fa anzitutto riferimento alla sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, «Libertà di stabilimento delle assicurazioni — Imposta sulle società e credito fiscale» (Racc. pag. 273) i cui fatti sono, a suo parere, del tutto analoghi al caso di specie. Secondo la descrizione da essa effettuata, oggetto di quella causa era una legge francese che riconosce agli azionisti un'agevolazione tributaria a condizione che essi abbiano in Francia l'effettivo domicilio (nel caso di persona fisica) o la loro sede sociale (nel caso di persona giuridica). L'obiettivo della legge era di evitare che gli utili venissero tassati una prima volta a carico della società e di nuovo a carico dell'azionista al momento della loro distribuzione. Per evitare la doppia imposizione, la legge consentiva quindi al socio di dedurre dall'imposta quanto già versato dalla società.

La Commerzbank osserva che, nella detta sentenza, la Corte ha ritenuto che la Francia, riconoscendo un'agevolazione tributaria solo ai residenti, aveva operato una discriminazione a danno dei non residenti, pregiudicando la libertà loro concessa di costituire sedi secondarie. A suo parere, tale giurisprudenza dev'essere del pari applicata al caso di specie dato che, come nella citata sentenza, la società in parola sarebbe stata privata di un'agevolazione tributaria per il solo fatto di non avere il domicilio fiscale nel Regno Unito.

La Commerzbank fa valere inoltre che il principio della parità di trattamento in relazione al domicilio dei cittadini degli Stati membri è garantito non solo dagli artt. 52 e 58 del Trattato, ma pure dal programma generale per la soppressione delle restrizioni alla libertà di stabilimento (GU 1962, n. L 2, pag. 36). Tale programma è infatti volto ad eliminare tutte le misure che, sebbene applicabili senza distinzione di nazionalità, impediscono, in via esclusiva o principale, l'accesso alle attività professionali autonome o il loro esercizio ai cittadini di altri Stati membri. La Commerzbank ritiene che una misura che subordini la concessione di un indennizzo alla condizione del domicilio fiscale ostacoli di fatto l'accesso dei cittadini di altri Stati membri ad una professione, nonché l'esercizio della stessa.

Il divieto di discriminazione in base al domicilio deriva poi, indirettamente, dalle disposizioni relative alla circolazione dei lavoratori, alla prestazione dei servizi e ai movimenti di capitali. Tali disposizioni vietano infatti discriminazioni del genere nei settori da esse disciplinati. Allo stesso modo, si deve ritenere che anche il diritto di stabilimento, «basandosi sugli stessi principi» delle dette disposizioni, contenga la previsione di tale divieto.

La Commerzbank assume, in secondo luogo, che la disparità di trattamento da lei subita

può del pari essere considerata una forma di discriminazione indiretta in base alla nazionalità, come tale vietata dagli artt. 7 e 52 (in relazione con l'art. 58) del Trattato.

Per dimostrare l'esistenza di tale discriminazione, la Commerzbank fa valere che le società alle quali non è stato concesso l'indennizzo sono principalmente estere. Ciò sarebbe dovuto al fatto che le società colpite oltre ad avere la sede in un altro Stato membro, hanno anche la nazionalità di esso, così come, a suo parere, diversi Stati si valgono della sede delle società per poter attribuire ad esse anche la loro nazionalità.

A sostegno della sua tesi, la Commerzbank cita inoltre la sentenza 8 maggio 1990, causa C-175/88, Biehl (Racc. pag. I-1779), secondo la quale il criterio che subordina la concessione di un'agevolazione alla residenza permanente sul territorio nazionale (si trattava in quel caso del diritto ad ottenere il rimborso di un'imposta versata in eccesso) rischia, anche quando venga applicato indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente interessato, di danneggiare i contribuenti cittadini di altri Stati membri.

Dopo aver preso in esame il trattamento riservato ai non residenti, la Commerzbank riconosce, in terzo luogo, che una disparità di trattamento — in base al domicilio o alla nazionalità — può ritenersi compatibile con il Trattato qualora sia giustificata da una ragione obiettiva.

A suo parere, tuttavia, le giustificazioni avanzate dal governo britannico non rispondono a tale esigenza.

La Commerzbank contesta inoltre il fatto che la concessione dell'indennizzo alle società che hanno sede in un altro Stato membro può comportare maggiori oneri amministrativi e finanziari dovuti alla necessità di verificare la posizione e i redditi di tali società.

Essa critica del pari la tesi del governo britannico secondo la quale il diniego di concessione dell'indennizzo avrebbe lo scopo di compensare o di circoscrivere l'esenzione d'imposta di cui la Commerzbank ha fruito. A tal proposito, la società fa valere due argomenti. Essa sottolinea anzitutto come le circostanze del rimborso, in particolare il motivo per cui l'imposta non è dovuta, non possono essere prese in considerazione per stabilire se sia giustificata o meno una disparità di trattamento; a suo parere è rilevante solo il fatto che dei contribuenti, pur subendo le stesse perdite economiche da un pagamento non dovuto, ricevano un diverso trattamento quando vengono rimborsati. La Commerzbank ricorda inoltre che a termini della citata sentenza 28 gennaio 1986, Commissione/Francia, il diniego di un'agevolazione tributaria per le società con sede in un altro Stato membro non può essere giustificato dall'intento di compensare le agevolazioni di cui già fruiscono; anche ammettendo che sussistano, le dette agevolazioni non possono comportare l'inosservanza dell'obbligo, imposto dall'art. 52, di riservare il trattamento nazionale alle società con sede all'estero.

La Commerzbank contesta, inoltre, l'assunto del governo britannico secondo il quale il Trattato deve ritenersi trasgredito solo nell'ipotesi in cui i non residenti subiscano un danno. A questo proposito, essa fa riferimento alla citata sentenza 8 maggio 1990, Biehl, nella quale una legge nazionale, pur non comportando alcun danno nel caso spe-

cifico, è stata comunque ritenuta in contrasto con il Trattato perché atta a nuocere ai non residenti in altre circostanze. Secondo la Commerzbank, detta giurisprudenza dev'essere applicata alla presente causa poiché la legge britannica è atta a nuocere ai non residenti in determinate situazioni, benché nella fattispecie — supponendo che l'analisi del governo britannico sia corretta — la società non abbia subito alcun danno concreto. Per giustificare la sua tesi, la Commerzbank ipotizza il caso di un residente e di un non residente che abbiano entrambi diritto a un rimborso d'imposta: in un caso del genere, conformemente alla legge britannica, l'indennizzo verrebbe concesso al primo e negato al non residente, il quale sarebbe pertanto svantaggiato.

La Commerzbank fa valere inoltre che l'art. 220 del Trattato, che invita gli Stati membri ad avviare negoziati intesi a eliminare la doppia imposizione nella Comunità, non consente agli stessi di derogare agli obblighi imposti dall'art. 52, riservando un trattamento meno vantaggioso ai non residenti. Essa ricorda in proposito che nella citata sentenza 28 gennaio 1986, Commissione/Francia, la Corte ha dichiarato che i diritti derivanti dall'art. 52 del Trattato sono assoluti e uno Stato membro non può far dipendere la loro osservanza da una convenzione stipulata con un altro Stato membro.

La Commerzbank asserisce infine che nel 1975 il governo britannico, consapevole della discriminazione operata, aveva promesso di prendere in esame la possibilità di modificare la misura contestata, decidendo quindi che l'indennizzo sarebbe stato ugualmente corrisposto ai non residenti a decorrere da una data da fissarsi dal ministro delle Finanze.

La Commerzbank suggerisce in conclusione di risolvere nel modo seguente la questione sollevata dal giudice nazionale:

«Gli artt. 5, 7, 52 e 58 del Trattato vanno interpretati nel senso che uno Stato membro non può negare a una società una somma per interessi su un'imposta non dovuta, per il solo fatto che la società all'epoca non aveva il domicilio fiscale nel detto Stato, essendo registrata in un altro Stato membro e avendo la sede nel territorio di quest'ultimo».

B — *Osservazioni del governo del Regno Unito*

Il *governo del Regno Unito* ritiene che la misura di cui trattasi non integri la violazione né dell'art. 7 né degli artt. 52 e 58 del Trattato.

Il suo argomento poggia sull'analisi della posizione fiscale della succursale della Commerzbank. Al riguardo il governo britannico asserisce anzitutto che la controversia sulla concessione dell'indennizzo è nata a proposito di un rimborso al quale hanno diritto soltanto i non residenti. La succursale avrebbe infatti fruito di un'esenzione proprio perché non aveva il domicilio fiscale nel Regno Unito, mentre, pur nelle medesime circostanze, una banca britannica con sede nel Regno Unito sarebbe stata soggetta a tassazione.

Approfondendo la propria tesi, il governo del Regno Unito fa inoltre valere che, per quanto gli consta, l'imposta sugli interessi corrisposti dalle società americane alla

Commerzbank non è stata pagata in nessuno Stato membro. A suo parere, i detti interessi sono quindi rimasti esenti tanto nel Regno Unito quanto, in forza della stessa convenzione, negli Stati Uniti, nonché in Germania, per un accordo analogo concluso tra quest'ultimo Stato e il Regno Unito.

Dall'esenzione di cui la succursale della Commerzbank ha fruito, il governo britannico deduce i seguenti argomenti.

In primo luogo, il diniego di concessione dell'indennizzo ai non residenti dovrebbe essere collocato nel contesto in cui è avvenuto, prendendo quindi in esame l'esenzione concessa. La Corte ha approvato un'impostazione globale analoga nella sentenza 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu (Racc. pag. 153), relativa a un'indennità corrisposta a lavoratori, l'importo della quale era più elevato se la persona era stata assunta nel territorio nazionale piuttosto che in un altro Stato membro. Malgrado questa differenza, sottolinea il governo britannico, la legge era stata ritenuta compatibile con il Trattato, in quanto, in caso di assunzione all'estero, l'importo meno elevato era compensato da una durata maggiore del pagamento dell'indennità.

In secondo luogo, il diritto di stabilimento di cui si avvale la Commerzbank non avrebbe subito nella fattispecie nessuna restrizione in contrasto con il Trattato posto che, avendo fruito di un'esenzione, la società non avrebbe subito alcun danno. Stando così le cose, a parere del governo britannico, la concessione di un indennizzo alla Commerzbank avrebbe reso ancor più favorevole il trattamento privilegiato di cui aveva già fruito. Ritenere che l'art. 52 consente di concedere maggiori agevolazioni ai non residenti, significherebbe eccederne le finalità.

A sostegno di tale assunto, il governo britannico si riferisce alla sentenza 7 maggio 1981, causa 153/80, Rumhaus Hansen (Racc. pag. 1165) pronunciata in materia di imposizioni interne discriminatorie (art. 95 del Trattato), a termini della quale il diritto comunitario non impone agli Stati membri di riservare un trattamento più favorevole ai prodotti importati rispetto alla produzione nazionale.

In terzo luogo, il governo britannico contesta il fatto che la Commerzbank abbia subito una qualsiasi discriminazione, posto che quest'ultima implica una disparità di trattamento tra persone che si trovino in un'identica posizione. Orbene, data l'esenzione concessa alla Commerzbank, se ne dovrebbe dedurre che tale società non si trova in una situazione paragonabile a quella delle concorrenti britanniche: è pertanto impossibile sostenere che sia stata operata una qualsiasi discriminazione a suo danno.

Nello stesso ordine di idee, il governo del Regno Unito asserisce che, secondo la formula adottata nella citata sentenza 28 gennaio 1986, Commissione/Francia, l'art. 52 osta a che un'agevolazione concessa ai residenti venga negata ai non residenti, quando queste due categorie di contribuenti siano poste sullo stesso piano ai fini della tassazione dei loro profitti. Ne consegue che non può esservi discriminazione quando le società ricevano un diverso trattamento riguardo all'imposizione degli utili, come ad esempio avviene nel caso in esame, atteso che

la Commerzbank ha fruito di un'esenzione che non è concessa alle società residenti.

Il governo britannico assume inoltre che la discriminazione allegata non è comunque fondata sulla nazionalità, dato che, a suo parere, una discriminazione di questo tipo presuppone che un provvedimento colpisca principalmente i cittadini di altri Stati membri. Detta regola dovrebbe però essere temperata in un settore come quello del diritto tributario, nel quale si dovrebbe escludere la discriminazione quando venga del pari colpita una quantità «significativa» di contribuenti nazionali. La detta eccezione sarebbe stata affermata dalla Corte nella giurisprudenza relativa alle imposte indirette, ma dovrebbe essere applicata anche alle imposte dirette. Orbene, il governo del Regno Unito fa valere che, nel caso in esame, la normativa di cui è causa colpisce numerose società britanniche che hanno il domicilio fiscale all'estero.

Il governo britannico fa valere infine che il diniego di concessione dell'indennizzo ai non residenti è giustificato da ragioni obiettive, in quanto l'indennizzo è destinato a compensare il ritardo con il quale di norma viene rimborsato un tributo non dovuto. Orbene, secondo lo stesso governo, nella maggior parte dei casi tale ritardo è dovuto alla negligenza dei non residenti, che inoltrano tardivamente le domande di rimborso. Esso deriva inoltre dalla suddivisione delle competenze sulla tassazione tra diversi Stati membri, a causa della quale l'importo da rimborsare può dipendere dall'imposta riscossa in altri Stati oppure dall'esenzione ivi concessa. A suo parere, quindi, non è possibile pretendere che l'amministrazione finanziaria britannica compensi con un indennizzo un ritardo di cui la stessa non è responsabile.

Per tali motivi, il governo del Regno Unito suggerisce di risolvere nel modo seguente la questione sollevata dal giudice a quo:

«Al fine di stabilire, nell'ambito dell'art. 52 del Trattato CEE, se, in forza della normativa tributaria nazionale, un contribuente non residente abbia fruito della parità di trattamento per quanto riguarda la concessione di un rimborso supplementare di un'imposta non dovuta, è necessario prendere in esame tutte le circostanze della fattispecie, ivi compreso il fatto che il rimborso dell'imposta è stato effettuato perché l'interessato non ha il domicilio fiscale nello Stato di cui trattasi né la sua nazionalità. Ne consegue che un'impresa registrata in uno Stato membro e che possiede una succursale in un secondo Stato, non può avvalersi dell'art. 52 del Trattato nei confronti dell'amministrazione finanziaria del secondo Stato per ottenere il pagamento della maggiorazione nell'ipotesi in cui, in applicazione di una convenzione contro la doppia imposizione, il rimborso dell'imposta sia stato effettuato perché la società interessata aveva il domicilio fiscale nel secondo Stato, posto che in nessun caso tale rimborso avrebbe potuto essere rivendicato da un'impresa ivi registrata».

C — *Osservazioni della Commissione*

La *Commissione* ritiene che la legislazione britannica trasgredisca palesemente gli artt. 7, 52 e 58 del Trattato.

Nel proprio ragionamento, essa rammenta anzitutto che l'art. 7 stabilisce in generale il divieto di discriminazioni riguardo alla nazionalità dei cittadini, che l'art. 52 precisa e rende applicabile in materia di libertà di

stabilimento. Da tale combinato disposto si evince che una legge in contrasto con l'art. 52 trasgredisce del pari l'art. 7.

In secondo luogo, la Commissione sostiene che, per stabilire se il diniego di concessione dell'indennizzo ai non residenti contravvenga alle norme del Trattato, occorre situarlo nel contesto in cui è avvenuto, prendendo quindi in esame l'esenzione concessa alla detta categoria di contribuenti; questa impostazione, da essa definita globale, è stata utilizzata dalla Corte nelle citate sentenze 12 febbraio 1974, Sotgiu e 8 maggio 1990, Biehl.

In terzo luogo, la Commissione fa valere che il fatto di privare dell'indennizzo le società che non hanno la loro sede nel territorio nazionale costituisce una discriminazione vietata dagli artt. 7, 52 e 58 del Trattato.

Per giustificare la propria tesi, ricorda anzitutto che, come dichiarato dalla Corte nella citata sentenza 28 gennaio 1986, Commissione/Francia, un'agevolazione tributaria concessa ai residenti non può essere negata ai non residenti qualora queste due categorie di contribuenti siano poste «sullo stesso piano ai fini della tassazione dei loro profitti». Al riguardo, la Commissione precisa che i residenti nel Regno Unito sono tassati sul complesso dei loro redditi mentre i non residenti lo sono soltanto su quelli di fonte britannica. Nonostante questa differenza le due categorie di contribuenti si trovano sullo stesso piano dal punto di vista tributario, essendo entrambe soggette all'imposta britannica.

Proseguendo nel proprio ragionamento, la Commissione prende in esame il caso di due società, l'una con domicilio fiscale nel Regno Unito e l'altra in un altro Stato membro, che abbiano versato un'imposta non dovuta. A suo parere, le due società dovrebbero ricevere un identico trattamento e ottenere l'indennizzo previsto dalla legge in caso di rimborso. Il solo fatto che l'indennizzo venga negato alla società perché la stessa ha il domicilio fiscale all'estero, è sufficiente, secondo la Commissione, per configurare una discriminazione incompatibile con gli artt. 7, 52 e 58 del Trattato.

La Commissione fa valere inoltre che, a termini della citata sentenza 28 gennaio 1986, Commissione/Francia, uno Stato membro non può compensare il trattamento favorevole concesso ai non residenti negando loro un'agevolazione tributaria concessa solo ai residenti. Sotto quest'aspetto la Commissione ritiene che l'esenzione concessa alla Commerzbank non comporti un trattamento di favore, bensì rappresenti il risultato della ripartizione delle competenze sulla tassazione tra i diversi Stati membri considerati; nella fattispecie, il potere di tassare gli interessi pagati dalla succursale britannica della Commerzbank spetta solo alla Germania, atteso che le società tedesche sono di norma soggette all'imposta sul reddito complessivo anche quando sia realizzato da succursali all'estero.

La Commissione sottolinea ancora che l'indennizzo concesso in caso di rimborso d'imposta costituisce un'agevolazione tributaria tanto quanto un'esenzione, dato che tale indennizzo è soltanto volto a compensare le perdite economiche subite durante il periodo in cui l'amministrazione finanziaria deteneva illegittimamente una somma di non sua appartenenza.

In conclusione, la Commissione suggerisce di risolvere nel modo seguente la questione sollevata dal giudice nazionale:

«a) Il diniego da parte del secondo Stato membro di pagare la maggiorazione del rimborso alla società perché questa non vi ha il proprio domicilio fiscale è incompatibile con il diritto comunitario e, in particolare, con gli artt. 7, 52 e 58 del Trattato CEE.

b) Il fatto che la società non sarebbe stata esonerata dall'imposta (per cui la questione del rimborso e, quindi, del rimborso supplementare non sarebbe sorta) se avesse avuto il domicilio fiscale nel detto Stato è irrilevante».

R. Joliet

giudice relatore