

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

14 dicembre 2000 *

Nel procedimento C-141/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dallo Hof van Beroep di Gand (Belgio) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (AMID)

e

Stato belga,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE),

* Lingua processuale: l'olandese.

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori C. Gulmann (relatore), presidente di sezione, V. Skouris e J.P. Puissochet, giudici,

avvocato generale: S. Alber

cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per l'Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (AMID), dall'avv. F. Marck, del foro di Anversa;
- per il governo belga, dal signor P. Rietjens, direttore generale presso il servizio giuridico del Ministero degli Affari esteri, del Commercio con l'estero e della Cooperazione allo sviluppo, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dalla signora H. Michard e dal signor H. Speyart, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del governo belga, rappresentato dall'avv. B. van de Walle de Ghelcke, del foro di Bruxelles, e della Commissione, rappresentata dal signor H. Speyart, all'udienza del 13 aprile 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'8 giugno 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 13 aprile 1999, pervenuta alla Corte il 21 aprile seguente, lo Hof van Beroep di Gand ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE).
- 2 La questione è sorta nell'ambito di una controversia tra l'Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (in prosieguo: l'«AMID») e lo Stato belga in merito al diniego di quest'ultimo di autorizzare l'AMID a detrarre le perdite subite dalla sua sede belga nel corso dell'esercizio contabile precedente dagli utili conseguiti dalla stessa sede nel corso dell'esercizio contabile successivo, in quanto tali perdite avrebbero dovuto essere imputate sugli utili realizzati dalla sua sede lussemburghese nel corso dell'esercizio contabile precedente.

Contesto normativo nazionale

- 3 Ai sensi dell'art. 114 del codice belga delle imposte sui redditi, come coordinato dal regio decreto 26 febbraio 1964 recante coordinamento delle disposizioni di legge in materia di imposte sui redditi (*Moniteur Belge* del 10 aprile 1964, pag. 3809; in prosieguo: il «CIR del 1964»), dagli utili del periodo d'imposta sono detratte le perdite di esercizio registrate nel corso dei cinque esercizi precedenti.

- 4 L'art. 66 del regio decreto 4 marzo 1965 di attuazione del CIR del 1964 (*Moniteur belge* del 30 aprile 1965, pag. 4722; in prosieguo: il «regio decreto di attuazione del CIR del 1964») dispone quanto segue:

«L'importo totale degli utili determinati in conformità all'art. 65 è eventualmente ripartito, a seconda della loro provenienza, in

- 1° utili realizzati in Belgio, in appresso denominati “utili belgi”;
- 2° utili realizzati all'estero per i quali l'imposta è ridotta, in appresso denominati “utili imponibili ad aliquota ridotta”;
- 3° utili realizzati all'estero ed esenti da imposta in forza di preventive convenzioni di doppia imposizione, in appresso denominati “utili esenti per convenzione”.

Prima che sia effettuata tale ripartizione, le perdite eventualmente subite nel corso del periodo d'imposta, in una o più sedi della società in Belgio e all'estero, sono imputate in ordine successivo sull'importo totale degli utili delle altre sedi nell'ordine qui di seguito indicato:

- a) le perdite subite in un paese in cui gli utili sono esenti per convenzione: in via principale sugli utili esenti per convenzione e, in caso di insufficienza di questi ultimi, sugli utili imponibili ad aliquota ridotta e successivamente sugli utili belgi;

b) le perdite subite in un paese in cui gli utili sono imponibili ad aliquota ridotta: in via principale sugli utili imponibili ad aliquota ridotta e, in caso di insufficienza di questi ultimi, sugli utili esenti per convenzione e successivamente sugli utili belgi;

c) le perdite subite in Belgio: in via principale sugli utili belgi e, in caso di insufficienza di questi ultimi, sugli utili imponibili ad aliquota ridotta e successivamente sugli utili esenti per convenzione».

5 Ai sensi dell'art. 69 del regio decreto d'esecuzione del CIR del 1964, le perdite d'esercizio anteriori di cui all'art. 114 del CIR del 1964 sono deducibili qualora non abbiano potuto essere detratte anteriormente o non abbiano potuto essere compensate da utili esenti per convenzione.

6 Il Regno del Belgio ha concluso con tutti gli altri Stati membri convenzioni bilaterali volte ad evitare le doppie imposizioni. Tutte queste convenzioni sono ricalcate su un modello redatto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico. La Convenzione tra il Regno del Belgio e il Granducato di Lussemburgo volta ad evitare le doppie imposizioni (in prosieguito: la «Convenzione») è stata stipulata il 17 settembre 1970.

7 Ai sensi dell'art. 7 della Convenzione, «gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili unicamente in tale Stato, a meno che l'impresa svolga la propria attività in un altro Stato contraente mediante una sede stabile ivi situata. Qualora l'impresa svolga la propria attività in tal modo, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato, ma unicamente qualora siano

imputabili alla detta sede stabile». Ai sensi dell'art. 5, n. 2, punto 3, della Convenzione, l'espressione «sede stabile» ricomprende in particolare un ufficio o una succursale.

- 8 Ai sensi dell'art. 23, n. 2, punto 1, della Convenzione, i redditi provenienti dal Lussemburgo, che sono imponibili in tale Stato in forza della Convenzione, sono esenti da imposta in Belgio.

La causa principale

- 9 L'AMID è una società anonima di diritto belga avente la sede sociale e il domicilio fiscale in Belgio. Essa possiede inoltre una sede stabile nel Granducato di Lussemburgo. In forza della Convenzione, i redditi dell'AMID provenienti dalla sua sede stabile in Lussemburgo sono esenti da imposta in Belgio.
- 10 Nel corso dell'esercizio contabile 1981, l'AMID ha registrato in Belgio una perdita di BEF 2 126 926, mentre la sua succursale lussemburghese ha prodotto nel corso dello stesso esercizio un utile di LUF 3 541 118.
- 11 Non essendo possibile, ai fini dell'imposta lussemburghese sulle società, una compensazione delle perdite belghe con gli utili lussemburghesi, l'AMID, nella sua dichiarazione relativa all'imposta societaria belga per l'esercizio contabile 1982, ha detratto la sua perdita belga del 1981 dai suoi utili belgi del 1982.

- 12 L'amministrazione belga delle imposte dirette ha respinto tale detrazione con avviso di rettifica in quanto, nella fattispecie, le perdite belghe del 1981 avrebbero dovuto — in conformità all'art. 66, secondo comma, lett. c), del regio decreto di esecuzione del CIR del 1964 — essere imputate sugli utili registrati nello stesso anno in Lussemburgo, cosicché, tenuto conto dell'art. 69 del regio decreto di esecuzione del CIR del 1964, non potevano essere detratte dagli utili belgi del 1982.
- 13 L'8 marzo 1985 l'AMID ha proposto reclamo contro l'avviso di imposizione dell'8 ottobre 1984 che aveva fatto seguito all'avviso di rettifica. Poiché tale reclamo è stato respinto dal direttore regionale delle imposte dirette l'11 luglio 1980, l'AMID ha proposto ricorso avverso tale decisione di rigetto dinanzi allo Hof van Beroep di Gand.
- 14 Nel corso del procedimento dinanzi a tale giudice, l'AMID ha sostenuto che le disposizioni applicate nei suoi confronti erano incompatibili con la Convenzione e che inoltre svantaggiavano, in violazione del Trattato CE, le società aventi succursali all'estero rispetto alle società aventi succursali unicamente in Belgio.
- 15 Lo Hof van Beroep di Gand ha ritenuto che l'avviso di imposizione controverso nella fattispecie fosse conforme alla Convenzione. Ha tuttavia rilevato che l'AMID era stata assoggettata all'imposta societaria sugli utili realizzati tanto in Belgio quanto nella sua sede lussemburghese, senza mai poter detrarre dall'utile imponibile le perdite subite in Belgio nel 1981. Orbene, se l'AMID avesse avuto la propria succursale non in Lussemburgo ma in Belgio, le perdite da essa subite in Belgio nel 1981 avrebbero potuto essere detratte dal suo reddito imponibile. Il

giudice belga ha ritenuto che occorresse chiedersi se la normativa fiscale belga non ostacolasse in tal modo la libertà di stabilimento garantita dal Trattato CE.

- 16 Alla luce di quanto sopra, lo Hof van Beroep di Gand ha deciso di sospendere il procedimento fino alla pronuncia della Corte sulla seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 52 del Trattato 25 marzo 1957, che istituisce la Comunità europea, osti alla normativa di uno Stato membro ai sensi della quale, ai fini dell'accertamento dell'imposta sulle società, le perdite di esercizio subite da una società avente la sede sociale in uno Stato membro e sorte in tale Stato nel corso di un esercizio precedente possono essere detratte dagli utili realizzati dalla società in questione in un esercizio successivo, solo se tali perdite di esercizio non possono essere imputate sugli utili conseguiti da una sede secondaria stabile della detta società in un altro Stato membro nel suddetto esercizio precedente, con la conseguenza che le perdite di esercizio così imputate non possono essere detratte dal reddito imponibile di tale società ai fini dell'accertamento dell'imposta sulle società né nel primo Stato membro né nel secondo, mentre, qualora la sede secondaria stabile si trovasse nel territorio del medesimo Stato membro della società, le menzionate perdite di esercizio potrebbero essere senz'altro detratte dal reddito imponibile della società».

Sulla questione pregiudiziale

- 17 Con la sua questione il giudice di rinvio domanda in sostanza se l'art. 52 del Trattato osti alla normativa di uno Stato membro in forza della quale una società di diritto nazionale, con sede in tale Stato membro, può detrarre dagli utili imponibili di un dato anno, a titolo di imposta sulle società, le perdite subite nel corso dell'anno precedente soltanto a condizione che tali perdite non abbiano potuto essere imputate sugli utili realizzati nel corso dello stesso anno precedente da una delle sue sedi stabili situata in un altro Stato membro nei limiti in cui le perdite così imputate non possono essere detratte dal reddito imponibile in alcuno degli Stati membri di cui trattasi, mentre sarebbero deducibili se le sedi

della detta società fossero situate esclusivamente nello Stato membro in cui essa ha la sede sociale.

- 18 Nelle sue osservazioni la Commissione ha messo in dubbio la conformità con la Convenzione delle disposizioni belghe applicate nella fattispecie. Tuttavia non occorre rispondere sul punto in quanto il giudice di rinvio non ha sollevato alcuna questione al riguardo (v., in particolare, sentenza 16 settembre 1999, causa C-435/97, WWF e a., Racc. pag. I-5613, punto 29) e, in ogni caso, la Corte non è competente nell'ambito dell'art. 177 del Trattato a statuire sull'interpretazione di disposizioni diverse da quelle di diritto comunitario (v., in particolare, ordinanza 12 novembre 1998, causa C-162/98, Hartmann, Racc. pag. I-7083, punti 8, 9, 11 e 12).
- 19 Ciò detto, occorre ricordare che, se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi tuttavia devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punto 21; 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 19, e 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkoijen, Racc. pag. I-4071, punto 32).
- 20 Inoltre, secondo una giurisprudenza costante, la libertà di stabilimento, che l'art. 52 attribuisce ai cittadini degli Stati membri e che implica per essi l'accesso alle attività subordinate ed 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 CE (divenuto art. 48 CE), per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio della Comunità, 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 a determinare, al pari della cittadinanza delle persone fisiche, il loro collegamento all'ordinamento giuridico di uno Stato (v., in particolare, sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/

Francia, Racc. pag. 273, punto 18; 13 luglio 1993, causa C-330/91, Commerzbank, Racc. pag. I-4017, punto 13, e ICI, citata, punto 20).

- 21 Occorre infine precisare che, sebbene, così come formulate, le disposizioni in tema di libertà di stabilimento mirino in special modo ad assicurare il beneficio della disciplina nazionale dello Stato membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria legislazione e corrispondente, peraltro, alla definizione dell'art. 58 del Trattato (v., in particolare, sentenze 27 settembre 1988, causa 81/87, *Daily Mail and General Trust*, Racc. pag. 5483, punto 16, e 18 novembre 1999, causa C-200/98, *X e Y*, Racc. pag. I-8261, punto 26).
- 22 Si deve rilevare che, per quanto riguarda il calcolo del reddito imponibile delle società, la normativa dello Stato membro di cui trattasi limita, per le società di diritto nazionale che vi abbiano sede e si siano avvalse del diritto di libero stabilimento al fine di creare succursali in altri Stati membri, la possibilità di riportare le perdite subite nello Stato membro d'origine nel corso di un periodo d'imposta precedente allorché tali società hanno, nel corso dello stesso periodo d'imposta, realizzato utili in un altro Stato membro mediante una sede secondaria stabile, mentre, se le sedi secondarie di tali società si fossero trovate esclusivamente nello Stato membro d'origine, sarebbe stata possibile la compensazione di queste stesse perdite.
- 23 La normativa di tale Stato membro istituisce quindi, mediante il meccanismo dell'imputazione delle perdite domestiche sugli utili esenti per convenzione, un trattamento fiscale differenziato tra le società di diritto nazionale che abbiano sedi secondarie unicamente sul territorio nazionale e quelle aventi sedi secondarie in un altro Stato membro. Infatti, qualora tali società abbiano una sede secondaria stabile in uno Stato membro diverso da quello d'origine e i due Stati siano vincolati da una Convenzione preventiva di doppia imposizione, tali società rischiano — come riconosce lo stesso governo belga — di subire uno svantaggio fiscale di cui non soffrirebbero se tutte le loro sedi secondarie si trovassero nello Stato membro d'origine.

24 Secondo il governo belga, la normativa di cui trattasi non costituisce un ostacolo, contrario all'art. 52 del Trattato. Tale normativa dovrebbe infatti essere valutata nel suo contesto globale. Il governo belga espone che, benché sia vero che la situazione specifica sottoposta al vaglio del giudice di rinvio si traduca in uno svantaggio per l'AMID, è vero anche che, ove la stessa impresa ottenesse utili in Belgio e la sede situata in Lussemburgo subisse perdite, la base imponibile dell'impresa in Belgio risulterebbe diminuita; tali perdite potrebbero per giunta essere imputate in Lussemburgo sugli utili che vi venissero successivamente realizzati. In tale ipotesi, la posizione della detta impresa sarebbe migliore di quella delle imprese prive di sedi all'estero. In tal senso l'art. 66 del regio decreto di esecuzione del CIR del 1964 avrebbe istituito, per far fronte alla complessità determinata dalle svariate situazioni in cui le imprese possono trovarsi rispetto alla normativa fiscale, un sistema di imputazione delle perdite efficace, che svantaggia in taluni casi e favorisce in altri la società belga di cui una o più sedi si trovino in altri Stati membri. Tale sistema, in realtà, non influenzerebbe la scelta delle imprese di creare o meno sedi all'estero. Tenuto conto del fatto che, nel momento in cui un'impresa decide di aprire una sede stabile in un altro Stato membro, non sa se sul lungo periodo otterrà perdite o utili e che, inoltre, certamente non sa se le perdite si verificheranno nella nuova sede stabile o nella sede principale, tale sistema non creerebbe alcun ostacolo contrario al Trattato.

25 Il governo belga rileva peraltro che, nella fattispecie, le imprese belghe che hanno una sede stabile all'estero non si trovano nella stessa situazione delle imprese che hanno concentrato tutte le loro operazioni in Belgio. Per quanto riguarda queste ultime, l'insieme del loro reddito sarebbe calcolato in maniera globale e assoggettato ad imposta all'aliquota applicabile in Belgio. Le società belghe aventi sedi all'estero sarebbero soggette ad imposta, per quanto riguarda i redditi provenienti da tali ultime sedi, in conformità alle disposizioni tributarie dello Stato membro in cui le dette sedi sono situate, fatte salve le disposizioni delle convenzioni preventive di doppia imposizione. Il governo belga sostiene che, dal punto di vista del trattamento fiscale, le due categorie di imprese si troveranno sempre in una situazione diversa, cosicché l'applicazione di un regime che dà luogo a risultati diversi non costituisce necessariamente una discriminazione.

- 26 Questi argomenti devono essere disattesi.
- 27 Anche volendo ammettere che il regime tributario belga sia nella maggior parte dei casi favorevole alle società aventi sedi secondarie all'estero, ciò non toglie che, allorché tale regime si rivela svantaggioso per le dette società, esso dà luogo ad una disparità di trattamento rispetto alle società che non abbiano sedi al di fuori del Belgio, creando così un ostacolo alla libertà di stabilimento garantita dall'art. 52 del Trattato (v., in tal senso, sentenza Commissione/Francia, citata, punto 21).
- 28 Quanto all'argomento fondato sulle differenze tra le società belghe aventi una sede stabile all'estero e quelle che non l'hanno, occorre rilevare che le differenze evocate dal governo belga non spiegano affatto perché le prime non possano, ai fini della detrazione delle perdite, essere trattate allo stesso modo delle seconde.
- 29 Infatti, una società belga che, non possedendo sedi al di fuori del Belgio, subisca perdite nel corso di un determinato esercizio si trova, ai fini dell'imposta, in una situazione equiparabile a quella della società belga che, avendo una sede in Lussemburgo, subisca perdite in Belgio e realizzi utili in Lussemburgo nel corso dello stesso esercizio.
- 30 Poiché non è dimostrata alcuna differenza di situazione obiettiva, una differenza di trattamento per quanto riguarda la detrazione delle perdite in sede di calcolo del reddito imponibile delle società non è ammissibile.

- 31 In assenza di giustificazione, tale disparità di trattamento è in contrasto con le disposizioni del Trattato CE relative alla libertà di stabilimento.
- 32 In proposito è giocoforza rilevare che il governo belga non ha tentato di giustificare — con motivi diversi da quello indicato al punto 25 della presente sentenza — tale disparità di trattamento alla luce delle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento.
- 33 Tenuto conto di quanto precede, la questione sollevata deve essere risolta nel senso che l'art. 52 del Trattato osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale una società di diritto nazionale, avente la sede sociale in tale Stato membro, può detrarre dagli utili imponibili di un dato anno, a titolo di imposta sulle società, le perdite subite nel corso dell'anno precedente soltanto a condizione che tali perdite non abbiano potuto essere imputate sugli utili realizzati nel corso dello stesso anno precedente da una delle sue sedi stabili situata in un altro Stato membro, nei limiti in cui le perdite così imputate non possono essere detratte dal reddito imponibile in alcuno degli Stati membri di cui trattasi, mentre sarebbero deducibili se le sedi secondarie della detta società fossero situate esclusivamente nello Stato membro in cui essa ha la sede sociale.

Sulle spese

- 34 Le spese sostenute dal governo belga e dalla Commissione, 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 (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dallo Hof van Beroep di Gand con ordinanza 13 aprile 1999, dichiara:

L'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale una società di diritto nazionale, avente la sede sociale in tale Stato membro, può detrarre dagli utili imponibili di un dato anno, a titolo di imposta sulle società, le perdite subite nel corso dell'anno precedente soltanto a condizione che tali perdite non abbiano potuto essere imputate sugli utili realizzati nel corso dello stesso anno precedente da una delle sue sedi stabili situata in un altro Stato membro, nei limiti in cui le perdite così imputate non possono essere detratte dal reddito imponibile in alcuno degli Stati membri di cui trattasi, mentre sarebbero deducibili se le sedi secondarie della detta società fossero situate esclusivamente nello Stato membro in cui essa ha la sede sociale.

Gulmann

Skouris

Puissochet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 14 dicembre 2000.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

C. Gulmann