

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

8 giugno 2000 *

Nel procedimento C-375/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Ministério Público,

Fazenda Pública

e

Epson Europe BV,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 5, n. 4, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune

* Lingua processuale: il portoghese.

applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 6),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori D.A.O. Edward, presidente di sezione, L. Sevón, P.J.G. Kapteyn, P. Jann (relatore) e M. Wathelet, giudici,

avvocato generale: G. Cosmas

cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Fazenda Pública, dalla signora M. Aldina Moreira, giurista presso il servizio giuridico e del contenzioso della direzione generale delle imposte del Ministero delle finanze, in qualità di agente;
- per la Epson Europe BV, dall'avv. J. Carvalho Esteves, del foro di Porto;
- per il governo portoghese, dai signori L. Fernandes e Â. Seiça Neves, rispettivamente direttore e membro del servizio giuridico della direzione generale «Affari comunitari» del Ministero degli Affari esteri, e dalla signora M. Pahla, assessore giuridico presso il centro di studi fiscali della direzione generale delle imposte del Ministero delle finanze, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalle signore T. Figueira e H. Michard, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Epson Europe BV, rappresentata dall'avv. J. Carvalho Esteves, del governo portoghese, rappresentato dal signor V.B. Guimarães, giurista presso il centro di studi tributari della direzione generale delle imposte del Ministero delle finanze, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dalla signora T. Figueira, all'udienza del 16 dicembre 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 febbraio 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 23 settembre 1998, pervenuta in cancelleria il 19 ottobre successivo, il Supremo Tribunal Administrativo ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 5, n. 4, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune

applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GUL 225, pag. 6; in prosieguo: la «direttiva»).

2. Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Fazenda Pública (amministrazione tributaria portoghese) e la Epsom Europe BV (in prosieguo: la «Epsom Europe»), società di diritto olandese titolare di una partecipazione superiore al 25% nel capitale della società di diritto portoghese Epsom Portugal SA (in prosieguo: la «Epsom Portugal»), riguardo all'imposizione degli utili distribuiti da quest'ultima alla Epsom Europe.

Normativa comunitaria

3. L'art. 5 della direttiva dispone:

«1. Gli utili distribuiti da una società figlia alla sua società madre, almeno quando quest'ultima detiene una partecipazione minima del 25% nel capitale della società figlia, sono esenti dalla ritenuta alla fonte.

(...)

4. In deroga al paragrafo 1, la Repubblica portoghese può prelevare una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da società figlie a società madri di altri Stati membri, sino e non oltre la fine dell'ottavo anno successivo alla data di attuazione della presente direttiva [il 1° gennaio 1992].

Salve restando le disposizioni delle convenzioni bilaterali esistenti concluse tra il Portogallo e uno Stato membro, l'aliquota di questa ritenuta non può superare il 15% per i primi cinque anni del periodo di cui al primo comma [dal 1992 al 1996] e il 10% per gli ultimi tre [dal 1997 al 1999].

Prima della scadenza dell'ottavo anno il Consiglio delibera all'unanimità, su proposta della Commissione, in merito ad un'eventuale proroga del presente paragrafo».

4 L'art. 2 della direttiva recita:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, il termine «società di uno Stato membro» designa qualsiasi società:

(...)

c) che, inoltre, sia assoggettata (...) a una delle seguenti imposte:

(...)

— imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas [imposta sulle società, in prosieguo: l'“IRC”] in Portogallo,

(...)

o a qualsiasi altra imposta che venga a sostituire una delle imposte sopraindicate».

Normativa nazionale

- 5 La trasposizione della direttiva nel diritto portoghese è stata effettuata, per quanto riguarda l'IRC, mediante il decreto legge 2 luglio 1992, n. 123 (*Diário da República* I, Série A, n. 150, pag. 3148), che modifica l'art. 69, n. 2, lett. c), del código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (codice dell'imposta sulle società), ora formulato come segue:

«Riguardo ai redditi delle società che non hanno la loro sede né la loro direzione effettiva nel territorio portoghese e che non vi possiedono un centro di attività stabile cui siano imputabili tali redditi, l'aliquota dell'imposta sulle società è pari al 25%, salvo che per i seguenti redditi:

(...)

- c) utili che una società stabilita nel territorio portoghese, rispondente ai requisiti posti dall'art. 2 della direttiva 23 luglio 1990, 90/435/CEE, mette a disposizione di una società stabilita in un altro Stato membro, che risponde agli stessi requisiti e che detiene, nel capitale della prima, una partecipazione diretta non inferiore al 25% durante due anni consecutivi o dalla costituzione della società controllata, a condizione, in quest'ultima ipotesi, che la

partecipazione sia mantenuta per tale periodo, in cui l'aliquota dell'imposta sulle società è pari al 15% fino al 31 dicembre 1996, salve diverse disposizioni delle convenzioni bilaterali in vigore, e al 10% dal 1° gennaio 1997 al 31 dicembre 1999».

6 In occasione della trasposizione della direttiva sono tuttavia rimasti immutati gli artt. 182 e 184 del código do imposto municipal da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações (codice dell'imposta comunale sui trasferimenti e dell'imposta sulle successioni e donazioni; in prosieguo: il «CIMSISD»), che prevedono un'imposta sulle successioni e sulle donazioni relativa al trasferimento a titolo gratuito di azioni di società (in prosieguo: l'«ISD»), che colpisce, a ogni distribuzione di utili, i dividendi corrisposti da società aventi sede in Portogallo.

7 A tale proposito l'art. 182 del CIMSISD dispone:

«L'imposta sul trasferimento a titolo gratuito:

(...)

c) delle azioni di società aventi sede in Portogallo,

è pagata forfettariamente, mediante detrazione dal rendimento dei titoli.

Paragrafo unico

L'imposta sui trasferimenti dei titoli che non producono reddito è liquidata e pagata secondo il diritto ordinario».

- 8 Ai sensi dell'art. 184 del CIMSISD, intitolato «Aliquota dell'imposta. Ritenuta alla fonte»:

«L'aliquota forfettaria dell'imposta è pari al 5% degli interessi, dei dividendi o di ogni altro rendimento prodotto dai titoli e deve essere detratta da tale rendimento dagli enti che sono tenuti ad effettuare il relativo pagamento.

(...)».

Causa principale e questione pregiudiziale

- 9 Con delibera 31 marzo 1993, la Epson Portugal decideva di destinare un importo di PTE 80 000 000 alla distribuzione dei dividendi, cioè PTE 1 066,66 per ogni azione detenuta. I dividendi distribuiti alla Epson Europe ammontavano a PTE 40 795 733. Venivano corrisposti previa detrazione dell'IRC, calcolata all'aliquota del 15%, pari a una somma di PTE 6 119 360, e della somma di PTE 2 039 786, corrispondente all'ISD calcolata all'aliquota del 5%.

- 10 Ritenendo di essere stata illegittimamente assoggettata all'ISD in quanto, dal 1° gennaio 1992, la direttiva non consente che la ritenuta alla fonte sia superiore al 15% dei dividendi distribuiti dalle società controllate stabilite in Portogallo di società capogruppo di altri Stati membri, la Epson Europe proponeva un ricorso dinanzi al Tribunal Tributário de Primeira Instância di Porto per ottenere la restituzione delle somme indebitamente versate a titolo di tale imposta.

- 11 Tale giudice accoglieva integralmente il ricorso per il motivo che l'importo del prelievo che la Repubblica portoghese era autorizzata ad effettuare in virtù della deroga prevista dall'art. 5, n. 4, della direttiva era colpito dalla ritenuta alla fonte alla quale era stata assoggettata la Epson Europe a titolo dell'IRC e che l'ulteriore ritenuta a titolo dell'ISD privava la direttiva di ogni portata effettiva.

- 12 La Fazenda Pública impugnava tale sentenza dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo. Quest'ultimo ha manifestato dubbi sulla questione se la direttiva copra anche l'ISD e, pertanto, se la Repubblica portoghese abbia commesso un errore in sede di trasposizione della direttiva nei limiti in cui ha tenuto conto delle sue prescrizioni soltanto per l'assoggettamento degli utili distribuiti all'IRC e non per il loro assoggettamento all'ISD. La base imponibile di quest'ultima sarebbe sempre il reddito, poiché essa è prelevata in veste di ritenuta alla fonte all'aliquota del 5% sui dividendi e su qualsiasi altro rendimento dei titoli. Si tratterebbe dunque in realtà di un'imposta sul reddito, parallela all'IRC, malgrado la denominazione di «imposta sulle successioni e sulle donazioni».

- 13 Dal fascicolo risulta che i rapporti capogruppo-controllata tra le società Epson Europe ed Epson Portugal rientrano nella sfera di applicazione della direttiva, poiché sussistono tutti i presupposti prescritti a tal fine.

- 14 Pertanto il Supremo Tribunal Administrativo ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 5, n. 4, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, nella parte in cui fissa al 15% e al 10% i limiti della deroga concessa al Portogallo, vada interpretato nel senso che tali limiti riguardano soltanto l'assoggettamento all'imposta sulle società (in Portogallo), oppure se esso comprenda qualsiasi imposta sul reddito azionario che gravi sui dividendi, indipendentemente dalla legge che la prevede».

- 15 Con tale questione il giudice a quo chiede in sostanza se l'art. 5, n. 4, della direttiva, nella parte in cui limita al 15% e al 10% l'importo della ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da società controllate stabilite in Portogallo a società capogruppo di altri Stati membri, debba essere interpretato nel senso che tale deroga riguarda solamente l'IRC, oppure se detta disposizione comprenda qualsiasi tributo, indipendentemente dalla sua natura o dalla sua denominazione, avente la forma di una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da dette società controllate.
- 16 La Epson Europe e la Commissione sostengono che l'ISD rientra nella sfera di applicazione della direttiva e deve, pertanto, essere eliminata. L'art. 5, n. 4, della direttiva, la cui formulazione comprenderebbe ogni «ritenuta alla fonte», e non solo le imposte sui redditi o sugli utili in quanto tali, riguarderebbe ogni imposizione effettuata in veste di ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti da una società controllata stabilita in Portogallo alla sua società capogruppo di un altro Stato membro. Tenuto conto delle sue caratteristiche, l'ISD sarebbe proprio un'imposta sul reddito e non un'imposta sul trasferimento del patrimonio. Se l'ISD era storicamente giustificata dall'impossibilità di assoggettare ad imposta il trasferimento dei titoli, tale imposta sostitutiva sarebbe ormai superflua e risulterebbe incoerente nello stesso regime fiscale portoghese.

- 17 La Commissione aggiunge che la direttiva ha l'obiettivo di evitare, in conformità al principio della neutralità fiscale, una doppia imposizione nell'ambito di un rapporto tra una società capogruppo e la sua controllata allorché queste sono stabilite in Stati membri diversi, il che consentirebbe alle imprese di adeguarsi alle esigenze del mercato comune e di facilitare il raggruppamento di società di più Stati membri. L'imposizione dell'ISD sui dividendi potrebbe tuttavia porre nel nulla questo obiettivo e priverebbe la direttiva di ogni effetto utile.
- 18 Per contro, la Fazenda Pública e il governo portoghese ritengono che l'art. 5, nn. 1 e 4, della direttiva non sia applicabile all'ISD. Questa costituirebbe un tributo specifico, la cui riscossione si fonda sul fattore della capitalizzazione dei dividendi. L'imposta non colpirebbe il rendimento, ma il valore del titolo. L'imposizione sarebbe determinata per mezzo di un fattore di capitalizzazione e non sarebbe equivalente all'imposizione del rendimento dei titoli. L'imposta di cui alla causa principale sarebbe dunque un'imposta sui trasferimenti patrimoniali a titolo gratuito; il fatto che sia calcolata sulla base dei redditi non le farebbe perdere il carattere di vera e propria imposta sulle successioni e donazioni.
- 19 Il governo portoghese rileva poi che dalle trattative che hanno condotto all'adozione della direttiva risulta che l'imposta di cui alla causa principale era ritenuta esclusa dalla sfera di applicazione della stessa. A tale scopo invoca diversi documenti da cui emergerebbe che, nel corso del procedimento di elaborazione della direttiva, il governo portoghese aveva manifestato la sua volontà di sottrarre l'ISD alla sfera di applicazione della direttiva e che ciò sarebbe stato accettato dal Consiglio.
- 20 Preliminarmente occorre ricordare che la direttiva, come risulta in particolare dal terzo 'considerando', mira ad eliminare, instaurando un regime tributario comune, qualsiasi penalizzazione della cooperazione tra società di Stati membri diversi rispetto alla cooperazione tra società di uno stesso Stato membro ed a facilitare in tal modo il raggruppamento di società a livello comunitario. Così,

l'art. 5, n. 1, della direttiva prevede, al fine di evitare la doppia imposizione, l'esenzione dalla ritenuta alla fonte nello Stato della controllata al momento della distribuzione degli utili (sentenza 17 ottobre 1996, cause riunite C-283/94, C-291/94 e C-292/94, Denkavit e a., Racc. pag. I-5063, punto 22).

21. In proposito bisogna rilevare che, per un periodo transitorio, la Repubblica portoghese ha potuto beneficiare di una deroga alla regola enunciata dall'art. 5, n. 1, della direttiva poiché è stata autorizzata, ai sensi del n. 4 di detto articolo, a mantenere in vigore fino al 31 dicembre 1999 un determinato onere tributario sugli utili distribuiti dalle società controllate con sede in Portogallo alle società capogruppo di altri Stati membri, e precisamente una ritenuta alla fonte del 15% per gli anni dal 1992 al 1996 e del 10% per gli anni dal 1997 al 1999. Dal quinto 'considerando' della direttiva risulta che tale deroga temporanea è stata istituita per ragioni di bilancio. Nessun'altra deroga è menzionata nella direttiva per quel che riguarda la Repubblica portoghese.
22. Per valutare se l'imposizione dell'ISD sugli utili distribuiti ricada nell'art. 5, n. 1, della direttiva, occorre riferirsi segnatamente alla lettera di tale disposizione. I termini «ritenuta alla fonte» che vi compaiono non sono limitati a taluni tipi di tributi nazionali precisi. In particolare l'art. 2, lett. c), della direttiva elenca, per designare le società degli Stati membri considerate rientrare nella sua sfera di applicazione, le imposte nazionali alle quali queste società sono di regola assoggettate; per il Portogallo si tratta dell'«imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas», vale a dire l'IRC. Tuttavia non se ne può dedurre che siano autorizzate altre imposte aventi lo stesso effetto, tanto più che l'art. 2, in fine, si riferisce espressamente a «qualsiasi altra imposta che venga a sostituire una delle imposte sopraindicate».
23. Infatti dall'ordinanza di rinvio e dalle osservazioni presentate ai sensi dell'art. 20 dello Statuto CE della Corte di giustizia risulta che l'ISD costituisce un'imposta alla fonte il cui presupposto è il versamento di dividendi o di qualsiasi altro rendimento dei titoli, che la base imponibile di tale imposta è il rendimento degli

stessi e che il soggetto passivo è il loro detentore. L'ISD ha dunque lo stesso effetto di un'imposta sul reddito. In proposito è irrilevante che l'imposta sia denominata «imposta sulle successioni e sulle donazioni» e che sia riscossa parallelamente all'IRC.

- 24 Pertanto il conseguimento dello scopo della direttiva, che, com'è stato ricordato al punto 20 di questa sentenza, è quello di incoraggiare la cooperazione delle società di diversi Stati membri, sarebbe compromesso se questi potessero deliberatamente privare le società di altri Stati membri dell'agevolazione prevista dalla direttiva assoggettandole a tributi che hanno lo stesso effetto di un'imposta sui redditi, sebbene la loro denominazione li ricollegghi alla categoria delle imposte sul patrimonio.
- 25 Di conseguenza l'ISD, in quanto riguarda l'imposizione tributaria sui dividendi distribuiti da società controllate con sede in Portogallo a società capogruppo di altri Stati membri, rientra nella sfera di applicazione della direttiva. Pertanto la Repubblica portoghese, anche se può legittimamente conservare tale tributo, eventualmente in coordinamento con l'IRC, può farlo unicamente nei limiti fissati in via temporanea dall'art. 5, n. 4, della direttiva, vale a dire con un'aliquota di ritenuta che non può superare il 15% per gli anni dal 1992 al 1996 e il 10% per gli anni dal 1997 al 1999. Qualora tali limiti non fossero rispettati, la Repubblica portoghese godrebbe di una deroga ulteriore non prevista dalla direttiva.
- 26 Quanto all'argomento del governo portoghese secondo il quale da diversi documenti, e in particolare da una dichiarazione del Consiglio, risulterebbe che l'ISD è stata esclusa dalla sfera di applicazione dell'art. 5, n. 1, della direttiva, si deve rilevare che non trova alcun fondamento nel testo della direttiva. Inoltre risulta da una costante giurisprudenza che dichiarazioni formulate in sede di lavori preparatori sfociati nell'adozione di una direttiva non possono essere prese in considerazione ai fini della sua interpretazione allorché il loro contenuto non

trova alcun riscontro nel testo della disposizione di cui trattasi e quindi non hanno portata giuridica (v. sentenze 26 febbraio 1991, causa C-292/89, Antonissen, Racc. pag. I-745, punto 18, e 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94, Bautiaa e Société française maritime, Racc. pag. I-505, punto 51).

- 27 Di conseguenza, si deve rispondere al giudice a quo che l'art. 5, n. 4, della direttiva, nella parte in cui limita al 15% e al 10% l'importo della ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da società controllate stabilite in Portogallo a società capogruppo di altri Stati membri, deve essere interpretato nel senso che tale deroga non riguarda soltanto l'IRC, ma comprende qualsiasi tributo, indipendentemente dalla sua natura o dalla sua denominazione, avente la forma di una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da dette società controllate.

Sulle spese

- 28 Le spese sostenute dal governo portoghese 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 (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Supremo Tribunal Administrativo con ordinanza 23 settembre 1998, dichiara:

L'art. 5, n. 4, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, nella parte in cui limita al 15% e al 10% l'importo della ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da società controllate stabilite in Portogallo a società capogruppo di altri Stati membri, deve essere interpretato nel senso che tale deroga non riguarda soltanto l'IRC, ma comprende qualsiasi tributo, indipendentemente dalla sua natura o dalla sua denominazione, avente la forma di una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da dette società controllate.

Edward

Sevón

Kapteyn

Jann

Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'8 giugno 2000.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

D.A.O. Edward