

Giurisprudenza

## Quando la convenzione può essere derogata

11 Dicembre 2007

**Nel mirino della Corte di Giustizia Ue l'imposizione degli utili di un centro di attività situato in un altro Stato membro**



La pronuncia pregiudiziale è stata resa dai giudici sovranazionali nell'ambito di una controversia insorta tra una società in accomandita di diritto belga e l'Amministrazione finanziaria tedesca, riguardo alla tassazione degli utili realizzati dalla prima. Con la sentenza del 6 dicembre 2007, resa nel procedimento C-298/05, la prima sezione della Corte di Giustizia dell'Unione ha stabilito che gli articoli 43 CE e 56 CE, a tutela rispettivamente della libertà di stabilimento e della libera circolazione dei capitali, debbono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa fiscale di uno Stato membro in forza della quale i redditi di un residente nazionale, derivanti da capitali investiti in un centro di attività avente sede in un altro Stato membro, sono, nonostante l'esistenza di una convenzione bilaterale diretta a evitare le doppie imposizioni conclusa con lo Stato membro della sede di tale centro di attività, non già esentati dall'imposta sul reddito nazionale, ma soggetti all'imposizione nazionale, su cui viene imputata l'imposta prelevata nell'altro Stato membro.

### **Le origini della controversia**

La pronuncia pregiudiziale è stata resa dai giudici sovranazionali nell'ambito di una controversia insorta tra una società in accomandita di diritto belga e l'Amministrazione finanziaria tedesca, riguardo all'imposizione degli utili realizzati dalla prima. Tale società con sede ad Anversa, e le cui quote sociali sono detenute da soggetti residenti in Germania uniti a loro volta in una società di persone, è parte di un gruppo economico importante a livello internazionale ed il suo oggetto sociale consiste nel coordinamento delle attività di tale gruppo, in particolare nella centralizzazione

delle operazioni finanziarie e della contabilità, nel finanziamento della tesoreria delle controllate o delle filiali, nell'elaborazione elettronica dei dati nonché delle attività di pubblicità e di marketing e nella gestione di investimenti di capitale. La società è stata assoggettata dall'Amministrazione tributaria belga all'aliquota applicabile ai centri di coordinamento mentre, in base al diritto tedesco, essa è una società di persone.

### **La normativa tedesca**

A norma dell'articolo 1, n. 1, della legge tedesca relativa all'imposta sul reddito, ogni persona residente in Germania è assoggettata all'imposta per la totalità dei redditi e sottoposta al principio del cosiddetto "reddito mondiale", in forza del quale, tutti i redditi prodotti dalla stessa sono uniformemente calcolati e assoggettati a imposta, siano essi prodotti in Germania o all'estero. Inoltre, sempre secondo la normativa tedesca, una società qualificata come società di persone dal diritto tedesco non è soggetta in quanto tale all'imposta ma l'utile realizzato da una società siffatta, sia in Germania che all'estero, viene imputato proporzionalmente ai soci residenti in Germania e tassato in capo a questi ultimi, in ragione del principio di trasparenza fiscale, e tale imputazione degli utili di una società di persone ai soci di quest'ultima vale anche se detta società è, in quanto tale, soggetta all'imposta sulle società all'estero, nello Stato in cui ha sede.

### **La Convenzione contro le doppie imposizioni**

Ora, a norma della Convenzione bilaterale diretta a evitare le doppie imposizioni, stipulata a Bruxelles l'11 aprile del 1967 tra il Regno del Belgio e la Repubblica federale di Germania, gli utili di un'impresa tedesca che esercita la sua attività attraverso un centro di attività stabile situato sul territorio del Regno del Belgio vengono tassati in tale Stato membro nei limiti in cui sono imputabili al suddetto centro di attività stabile (articolo 7, n. 1, della Convenzione fiscale bilaterale) e i redditi di una persona residente in Germania provenienti dal Belgio ed imponibili in quest'ultimo Stato membro sono esenti, ai sensi dell'articolo 23, n. 1, punto 1, della stessa Convenzione, da imposizione fiscale in Germania. Nonostante, però, il chiaro tenore delle ora citate disposizioni convenzionali, l'articolo 20 della legge fiscale tedesca relativa ai rapporti con l'estero, nella versione risultante dalla legge relativa all'armonizzazione fiscale e alla lotta contro la frode del 21 dicembre 1993, prevede espressamente che, *"se esistono redditi da investimento di capitale prodotti nel centro di attività estero di un soggetto passivo illimitatamente tassabile in Germania e se essi fossero imponibili come redditi intermedi qualora tale centro di attività fosse una società estera, va evitata al riguardo la doppia imposizione non attraverso un'esenzione, bensì attraverso l'imputazione delle imposte prelevate su tali redditi all'estero"*. Tale meccanismo opera, sempre secondo la normativa tedesca, quando i redditi in questione non sono, nei paesi di riferimento, soggetti ad imposta sugli utili pari o superiore al 30 per cento. E poiché tale circostanza, quella

della tassazione della società in Belgio inferiore al 30 per cento, si è verificata nel caso di specie, i soci dell'impresa belga sono stati tassati dall'Amministrazione finanziaria della Germania, in ragione del contesto normativo ora delineato, sugli utili che derivano dai risultati di esercizio della società medesima, con l'imputazione dell'imposta che era stata prelevata in Belgio su questi stessi utili. Contro tale determinazione la società ha proposto ricorso innanzi le competenti autorità teutoniche sostenendo l'incompatibilità dell'articolo 20 della legge fiscale tedesca relativa ai rapporti con l'estero con la libertà di stabilimento e la libera circolazione dei capitali tutelate dagli articoli 43 CE e 56 CE. A giudizio dell'impresa belga, infatti, sostituire al metodo dell'esenzione, disciplinato dalla Convenzione fiscale bilaterale, quello dell'imputazione, previsto dal richiamato articolo 20 della normativa tedesca, ha come effetto quello di rendere, in maniera ingiustificata, fiscalmente meno attraenti i centri di attività transfrontalieri considerati.

### **La decisione del tribunale tedesco**

Il Tribunale, investito della questione, ha deciso così di sospendere il giudizio pendente per domandare ai giudici sovranazionali proprio se sia o meno in contrasto con le disposizioni degli articoli 43 e 56 Trattato CE, la previsione dell'articolo 20 della legge fiscale tedesca relativa ai rapporti con l'estero, in base alla quale i redditi da investimento di capitali del centro di attività estero di un soggetto passivo illimitatamente tassabile in Germania, che sarebbero imponibili come redditi intermedi se il centro di attività fosse una società estera, sono sottratti alla doppia imposizione non già attraverso un'esenzione dei redditi dall'imposta tedesca, bensì attraverso l'imputazione dell'imposta prelevata sugli utili all'estero e ciò contrariamente a quanto stabilito dalla convenzione fiscale bilaterale del 1967.

### **La decisione della Corte**

La Corte di Giustizia dell'Unione europea, rendendo la propria pronuncia pregiudiziale in data 6 dicembre 2007, ha risposto negativamente al quesito formulato dai magistrati tedeschi, affermando recisamente che gli articoli 43 CE e 56 CE vanno interpretati nel senso che non ostano a una normativa tributaria di uno Stato membro a mente della quale i redditi di un residente nazionale derivanti da investimenti di capitali in un centro di attività avente sede in un altro Stato membro sono, nonostante l'esistenza di una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni conclusa con lo Stato membro della sede di tale centro di attività, assoggettati all'imposizione nazionale su cui viene imputata l'imposta prelevata nell'altro Stato membro, invece di essere esentati dall'imposta sul reddito nazionale. I giudici lussemburghesi hanno ricordato come, per costante giurisprudenza, in mancanza di provvedimenti di unificazione o di armonizzazione comunitaria, gli Stati membri restano competenti, pur nel doveroso rispetto dei principi del diritto comunitario, a determinare i criteri per la tassazione dei redditi e del patrimonio al fine di evitare,

eventualmente anche attraverso accordi convenzionali, la doppia imposizione tributaria. I magistrati hanno, altresì, ricordato come l'articolo 43 CE impone l'abolizione delle restrizioni alla libertà di stabilimento e anche se, alla lettera, intende assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante, le disposizioni del Trattato relative a tale libertà vietano parimenti che lo Stato d'origine ostacoli o sfavorisca lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria normativa. Dopo tali necessarie precisazioni, la Corte di Giustizia, riprendendo la normativa tedesca in esame, ha osservato come i redditi provenienti da utili di una società tedesca per il tramite di una società in accomandita belga sono, a norma della Convenzione fiscale bilaterale, esentati nelle persone dei soggetti passivi residenti in Germania. Tuttavia allorché, come nel caso di specie, una società siffatta viene tassata, in base alla normativa tributaria belga, per meno del 30 per cento a titolo di imposta sugli utili realizzati in Belgio, le disposizioni della normativa tedesca controversa prevedono che, nonostante l'esistenza di tale convenzione, tali redditi non sono più esentati dall'imposta sul reddito nelle persone dei soggetti passivi residenti in Germania, ma sono assoggettati al regime di imposizione tedesco, e l'imposta prelevata in Belgio viene imputata sull'importo dell'imposta dovuta in Germania. In merito, i giudici dell'Unione europea hanno rilevato che, anche se l'applicazione del metodo dell'imputazione previsto dalle disposizioni dell'articolo 20 della legge fiscale tedesca relativa ai rapporti con l'estero ha per effetto di rendere l'esercizio delle attività della società belga ricorrente più oneroso che se tale imposizione fosse stata effettuata secondo il metodo dell'esenzione prevista dalla Convenzione fiscale bilaterale, tale constatazione non implica necessariamente che le suddette disposizioni integrino una restrizione alla libertà di stabilimento ai sensi dell'articolo 43 Ce. Infatti, la normativa tedesca controversa non opera alcuna distinzione per quanto concerne la tassazione dei redditi provenienti da utili di società di persone stabilite in Germania e quella dei redditi provenienti da utili di società di persone stabilite in un altro Stato membro che assoggetta gli utili realizzati da tali società in tale Stato ad una tassazione non superiore al 30 per cento.

## **Le conclusioni**

A giudizio della Corte, dunque, le conseguenze svantaggiose che, in casi come quello in esame, comporta l'applicazione di un sistema di imposizione degli utili come quello attuato in Germania, derivano nient'altro che dall'esercizio parallelo da parte di due Stati membri della loro competenza fiscale. Pertanto, le società del tipo dell'impresa belga ricorrente e le società di persone stabilite in Germania sono assoggettate, in capo ai loro soci, ad un trattamento fiscale non basato su alcuna disparità di trattamento. D'altronde, come accennato, gli Stati membri godono, allo stato attuale dell'armonizzazione del diritto comunitario, di una certa autonomia in materia fiscale e da ciò chiaramente ne discende, per espresse parole della Corte di Giustizia, che "la libertà delle società

di scegliere tra i diversi Stati membri di stabilimento non implica affatto che questi ultimi siano obbligati ad adattare il proprio sistema fiscale ai vari sistemi di tassazione degli altri Stati membri al fine di garantire che una società la quale ha scelto di stabilirsi in uno Stato membro sia tassata, sul piano nazionale, alla stessa maniera di una società che ha scelto di stabilirsi in un altro Stato membro". Analoghe considerazioni sono poi avanzate dai giudici comunitari per sconfessare il paventato contrasto della normativa tedesca con il principio di libera circolazione dei capitali, garantito e tutelato dall'articolo 56 del Trattato Ce. "Una normativa come quella controversa nella causa principale non comporta alcuna discriminazione nei confronti di soggetti passivi di uno Stato membro cui sono imputati gli utili realizzati da società di persone stabilite in un altro Stato membro" dichiarano recisamente i magistrati lussemburghesi che concludono affermando altrettanto risolutamente che *"gli articoli 43 CE e 56 CE debbono essere interpretati nel senso che non ostano ad una normativa fiscale di uno Stato membro in forza della quale i redditi di un residente nazionale, derivanti da capitali investiti in un centro di attività avente sede in un altro Stato membro, sono, nonostante l'esistenza di una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni conclusa con lo Stato membro della sede di tale centro di attività, non già esentati dall'imposta sul reddito nazionale, ma soggetti all'imposizione nazionale su cui viene imputata l'imposta prelevata nell'altro Stato membro"*.

di

**Mauro Di Biasi**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/quando-convenzione-puo-essere-derogata>