

Downloaded via the EU tax law app / web

62020CJ0538

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

22 settembre 2022 (*1)

«Rinvio pregiudiziale – Libertà di stabilimento – Articoli 49 e 54 TFUE – Deduzione delle perdite definitive subite da una stabile organizzazione non residente – Stato che ha rinunciato al proprio potere impositivo in virtù di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione – Comparabilità delle situazioni»

Nella causa C-538/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 6 novembre 2019, pervenuta in cancelleria il 21 ottobre 2020, nel procedimento

Finanzamt B

contro

W AG,

con l'intervento di:

Bundesministerium der Finanzen,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da C. Lycourgos, presidente di sezione, S. Rodin, J.-C. Bonichot (relatore), L.S. Rossi e O. Spineanu-Matei, giudici,

avvocato generale: A.M. Collins

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

–

per la W AG, da P. Dodos, Rechtsanwalt;

–

per il governo tedesco, da R. Kanitz e J. Möller, in qualità di agenti;

–

per il governo francese, da E. de Moustier ed E. Toutain, in qualità di agenti;

–
per il governo finlandese, da S. Hartikainen, A. Laine e H. Leppo, in qualità di agenti;

–
per la Commissione europea, da W. Roels e V. Uher, in qualità di agenti,
sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 marzo 2022,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

1

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sugli articoli 49 e 54 TFUE.

2

Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt B (Ufficio delle imposte B, Germania) e la W AG, società per azioni stabilita in Germania, relativamente al rifiuto del primo di prendere in considerazione, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta da detta società in tale Stato membro per l'anno 2007, le perdite subite da una stabile organizzazione di quest'ultima situata nel Regno Unito e chiusa nel corso del medesimo anno.

Contesto normativo

Diritto tedesco

3

L'articolo 1 del Körperschaftsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulle società), nella versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale (in prosieguo: il «KStG»), dispone quanto segue:

«1) Sono illimitatamente assoggettati all'imposta sulle società le persone giuridiche, le associazioni di persone e i patrimoni seguenti che abbiano la direzione o la sede sul territorio nazionale:

1. le società di capitali (in particolare società europee, società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni);

(...)

2) L'assoggettamento illimitato all'imposta sulle società si applica a tutti i redditi.

(...)».

4

L'articolo 8, paragrafo 2, del KStG prevede che tutti i redditi di un contribuente illimitatamente assoggettato ad imposta, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto da 1 a 3, vengano considerati derivanti da un'attività industriale o commerciale.

Convenzione volta a prevenire la doppia imposizione

5

L'articolo III, paragrafo 1, della convenzione del 26 novembre 1964 tra la Repubblica federale di Germania e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, relativa all'eliminazione della doppia imposizione e alla prevenzione dell'evasione fiscale, come modificata con addendum del 23 marzo 1970 (BGBl. 1966 II, pag. 359; BGBl. 1967 II, pag. 828, e BGBl. 1971 II, pag. 46) (in prosieguo il «DBA»), stabilisce quanto segue:

«Gli utili industriali o commerciali realizzati da un'impresa di uno dei territori sono assoggettati ad imposta solo in tale territorio, salvo che l'impresa eserciti, nell'altro territorio, un'attività industriale o commerciale tramite una stabile organizzazione ivi ubicata. Nel caso in cui essa svolga attività industriale o commerciale nell'altro territorio tramite una stabile organizzazione ivi ubicata, gli utili realizzati possono essere assoggettati ad imposta nell'altro territorio, ma limitatamente alla parte imputabile alla stabile organizzazione medesima».

6

L'articolo XVIII, paragrafo 2, del DBA prevede quanto segue:

«Nel caso di un soggetto residente della Repubblica federale, l'imposta è determinata come segue:

a)

(...) è escluso dalla base imponibile della Repubblica federale di Germania qualsiasi reddito derivante da fonti nel Regno Unito nonché qualsiasi cespite patrimoniale ubicato nel Regno Unito che, conformemente alla presente Convenzione, possa essere assoggettato a imposta nel Regno Unito (...). La Repubblica federale, tuttavia, si riserva il diritto di prendere in considerazione i redditi e i cespiti patrimoniali così esclusi ai fini della determinazione della propria aliquota d'imposta.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

7

La W, società per azioni avente sede sociale e sede direttiva in Germania, gestisce una banca operante nell'ambito della negoziazione di titoli. Nell'agosto 2004, la W ha aperto una succursale nel Regno Unito. Dal momento che quest'ultima non aveva realizzato utili, la W ha proceduto alla sua chiusura nel corso del primo semestre del 2007, cosicché le perdite subite da tale organizzazione non potevano essere riportate a fini fiscali nel Regno Unito.

8

Poiché l'Ufficio delle imposte B si è rifiutato di prendere in considerazione tali perdite per determinare l'importo dovuto dalla W in Germania a titolo dell'imposta sulle società e dell'imposta sull'industria e sul commercio per l'esercizio fiscale 2007, tale società ha presentato un ricorso

dinanzi all'Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia, Germania). Con sentenza del 4 settembre 2018, detto organo giurisdizionale ha accolto tale ricorso.

9

L'Ufficio delle imposte B ha presentato ricorso per cassazione («Revision») avverso tale sentenza dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), giudice del rinvio.

10

Tale giudice rileva che, se è vero che la W è assoggettata in Germania all'imposta sulle società per tutti i suoi redditi – conformemente all'articolo 1, paragrafi 1 e 2, del KStG – le perdite subite dalla sua stabile organizzazione nel Regno Unito sono escluse dalla base di calcolo della sua imposta sulle società in forza dell'articolo XVIII, paragrafo 2, del DBA, che esenta dall'imposta sulle società i risultati prodotti all'estero. Esso osserva che lo stesso vale per quanto riguarda l'imposta sull'industria e sul commercio, atteso che le disposizioni del Gewerbesteuergesetz (legge sull'imposta sull'industria e sul commercio) rinviano alla determinazione degli utili soggetti all'imposta sulle società per il calcolo della base imponibile di tale imposta. Tali elementi dovrebbero condurre all'accoglimento del ricorso.

11

Tuttavia, il giudice del rinvio si chiede se le perdite subite dalla stabile organizzazione della W nel Regno Unito non debbano essere prese in considerazione per il calcolo dell'imposta dovuta da tale società in Germania in virtù della libertà di stabilimento. A suo avviso, infatti, la giurisprudenza della Corte, derivante da ultimo dalla sentenza del 12 giugno 2018, *Bevola e Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), non fornirebbe una risposta chiara a tale questione nel caso particolare in cui l'esenzione dei risultati prodotti all'estero sia prevista da una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione. In caso di risposta affermativa a tale questione, esso si chiede altresì al ricorrere di quali condizioni perdite subite dalla stabile organizzazione estera debbano essere considerate «definitive», ai sensi di tale giurisprudenza, come debba essere determinato l'importo di tali perdite e se l'obbligo di prendere in considerazione valga anche in materia di imposta sull'industria e sul commercio.

12

In tale contesto, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1)

Se l'articolo 43, in combinato disposto con l'articolo 48 [CE], divenuti articolo 49, in combinato disposto con l'articolo 54 [TFUE], debbano essere interpretati nel senso che ostino alla normativa di uno Stato membro che vieti a una società residente di dedurre dal proprio utile imponibile le perdite di una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro, qualora detta società, da un lato, abbia esaurito tutte le possibilità di deduzione delle perdite medesime offerte dall'ordinamento dello Stato membro di ubicazione della stabile organizzazione di cui trattasi e, dall'altro, abbia cessato di percepire ricavi tramite la stessa, per cui non sussista più alcuna possibilità di far fiscalmente valere le perdite nello Stato membro in cui essa sia ubicata (perdite «definitive»), anche nel caso in cui la normativa in discussione riguardi l'esenzione fiscale di profitti e perdite sulla base di un accordo bilaterale stipulato tra i due Stati membri per evitare le doppie imposizioni.

2)

In caso di risposta affermativa alla prima questione: se l'articolo 43, in combinato disposto con l'articolo 48 [CE], divenuti articolo 49, in combinato disposto con l'articolo 54 [TFUE], debbano essere interpretati nel senso che ostino anche alle disposizioni della legge tedesca relativa all'imposta sull'industria e sul commercio che vietano a una società residente di dedurre dal proprio utile imponibile ai fini dell'imposta sull'industria e sul commercio le perdite "definitive" del genere descritto nella prima questione, realizzate da una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro.

3)

In caso di risposta affermativa alla prima questione: se, in caso di chiusura della stabile organizzazione situata nell'altro Stato membro, possano sussistere perdite "definitive" del genere descritto nella prima questione pur in presenza della possibilità, quantomeno teorica, che la società apra nuovamente una stabile organizzazione nello Stato membro interessato, cosicché i suoi utili potrebbero essere eventualmente compensati con le perdite precedenti.

4)

In caso di risposta affermativa alla prima e alla terza questione: se possano considerarsi quali perdite "definitive" del genere descritto nella prima questione, che devono essere prese in considerazione dallo Stato di residenza della società madre, anche quelle perdite della stabile organizzazione che, in base alla legge dello Stato di ubicazione, possano essere riportate, quantomeno una tantum, ad un esercizio successivo.

5)

In caso di risposta affermativa alla prima e alla terza questione: se l'obbligo di prendere in considerazione le perdite "definitive" transfrontaliere sia limitato nel quantum per effetto degli importi delle perdite che la società avrebbe potuto far fiscalmente valere nello Stato di ubicazione della stabile organizzazione, qualora la deduzione delle perdite non fosse ivi esclusa».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

13

Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede alla Corte, in sostanza, se gli articoli 49 e 54 TFUE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a un regime fiscale di uno Stato membro in base al quale una società residente di quest'ultimo non può dedurre dal suo utile imponibile le perdite definitive subite dalla sua stabile organizzazione situata in un altro Stato membro nel caso in cui lo Stato membro di residenza abbia rinunciato al suo potere di assoggettare a imposta i risultati di tale stabile organizzazione in virtù di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione.

14

Secondo la giurisprudenza costante della Corte, la libertà di stabilimento garantita agli articoli 49 e 54 TFUE comprende, 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 nell'Unione europea, il diritto di svolgere la loro attività in un altro Stato membro mediante una società figlia, una

succursale o un'agenzia (sentenza del 12 giugno 2018, Bevola e Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punto 15).

15

Anche se, alla luce del loro tenore letterale, le disposizioni del diritto dell'Unione in tema di libertà di stabilimento mirano ad assicurare il beneficio della disciplina nazionale nello Stato membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato membro di provenienza ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria legislazione. Tali considerazioni trovano applicazione anche qualora, come nel caso di specie, una società stabilita in uno Stato membro operi in un altro Stato membro tramite una stabile organizzazione (v., in tal senso, sentenza del 12 giugno 2018, Bevola e Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punti 16 e 17 nonché giurisprudenza ivi citata).

16

Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, in forza dell'articolo 1, paragrafi 1 e 2, del KStG, le società aventi la loro sede direttiva o la loro sede sociale in Germania sono assoggettate all'imposta sulle società su tutti i loro redditi. Tuttavia, conformemente alle disposizioni del DBA, nel caso in cui una società avente la propria sede direttiva o la propria sede sociale in Germania svolga, nel Regno Unito, un'attività industriale o commerciale mediante una stabile organizzazione, gli utili imputabili a tale stabile organizzazione sono esclusi dalla base imponibile dell'imposta sulle società dovuta da detta società in Germania, fatta salva la possibilità per tale Stato membro di prenderli in considerazione ai fini del calcolo dell'aliquota d'imposta, a condizione che essi siano soggetti a imposta nel Regno Unito. Lo stesso vale, simmetricamente, per le perdite imputabili a una siffatta stabile organizzazione.

17

In una simile configurazione, le società residenti godono, ai fini della determinazione del loro reddito imponibile, di un'agevolazione fiscale che consiste nel poter prendere in considerazione le perdite subite da una stabile organizzazione residente. Escludere tale possibilità nel caso di perdite subite da una stabile organizzazione situata in uno Stato membro istituisce una differenza di trattamento che può dissuadere una società residente dall'esercitare le sue attività mediante una tale stabile organizzazione (v., in tal senso, sentenza del 12 giugno 2018, Bevola e Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punti 18 e 19 nonché giurisprudenza ivi citata).

18

Una simile differenza di trattamento è ammissibile soltanto qualora essa riguardi situazioni che non siano oggettivamente comparabili o qualora sia giustificata da un motivo imperativo di interesse generale e sia proporzionata a quest'ultimo (v., in tal senso, sentenza del 12 giugno 2018, Bevola e Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punto 20 nonché giurisprudenza ivi citata).

19

Dalla giurisprudenza della Corte emerge che la comparabilità di una situazione interna con una situazione transfrontaliera deve essere esaminata tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali in questione (sentenza del 12 giugno 2018, Bevola e Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punto 32 nonché giurisprudenza ivi citata).

20

Con riferimento alle misure previste da uno Stato membro al fine di prevenire o di attenuare la doppia imposizione degli utili di una società residente, in linea di principio le società che hanno una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro non si trovano in una situazione comparabile a quella delle società che hanno una stabile organizzazione residente (v., in tal senso, sentenza del 12 giugno 2018, *Bevola e Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, punto 37 nonché giurisprudenza ivi citata).

21

Si versa in un'ipotesi differente quando la normativa tributaria nazionale equipara essa stessa tali due categorie di organizzazione ai fini della presa in considerazione delle perdite e degli utili prodotti da queste (v., in tal senso, sentenze del 17 luglio 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punto 24, e del 17 dicembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, punto 28).

22

Per contro, qualora lo Stato membro di residenza di una società abbia rinunciato, in virtù di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione, ad esercitare il proprio potere impositivo sui risultati della stabile organizzazione non residente di tale società, situata in un altro Stato membro, la situazione di una società residente avente una tale stabile organizzazione non è comparabile a quella di una società residente avente una stabile organizzazione residente in considerazione delle misure adottate dal primo Stato membro al fine di prevenire o di attenuare la doppia imposizione degli utili e, simmetricamente, la doppia deduzione delle perdite in capo a società residenti (v., in tal senso, sentenze del 17 dicembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, punto 65).

23

Orbene, la sentenza del 12 giugno 2018, *Bevola e Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), a cui il giudice del rinvio fa riferimento, non ha messo in discussione tale conclusione.

24

È vero che, in tale sentenza, la Corte ha giudicato che, per quanto riguarda le perdite attribuibili a una stabile organizzazione non residente che aveva cessato ogni attività e le cui perdite non avevano potuto e non potevano più essere dedotte dal suo reddito imponibile nello Stato membro in cui esercitava la propria attività, la situazione di una società residente che detiene una simile organizzazione non era diversa da quella di una società residente che ha una stabile organizzazione residente, alla luce dell'obiettivo di prevenzione della doppia deduzione delle perdite. Essa ha aggiunto che la capacità contributiva di una società con una stabile organizzazione non residente che abbia subito perdite definitive è condizionata allo stesso modo di quella di una società la cui stabile organizzazione residente abbia subito perdite, di modo che le due situazioni sono parimenti comparabili a tale riguardo (sentenza del 12 giugno 2018, *Bevola e Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, punti 38 e 39).

25

Tuttavia, in tale causa, lo Stato membro di residenza della società che chiedeva di prendere in considerazione le perdite definitive subite dalla sua stabile organizzazione non residente non aveva rinunciato, attraverso una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione, al proprio

potere di assoggettare a imposizione i risultati di tale organizzazione. Esso aveva infatti deciso, unilateralmente – salvo in caso di scelta da parte della società in questione di un regime di consolidato fiscale internazionale – di non prendere in considerazione gli utili realizzati e delle perdite subite da stabili organizzazioni non residenti di società residenti – sebbene detto Stato membro avrebbe avuto il potere di farlo – il che rappresenta una situazione diversa.

26

Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che la Repubblica federale di Germania ha rinunciato, in virtù del DBA, al suo potere di assoggettare a imposizione gli utili realizzati da stabili organizzazioni situate nel Regno Unito attraverso cui le sue società residenti esercitano un'attività industriale o commerciale. Lo stesso vale, simmetricamente, per la presa in considerazione delle perdite registrate da tali organizzazioni.

27

Poiché, in virtù di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione, la Repubblica federale di Germania ha rinunciato al suo potere impositivo sugli utili realizzati e sulle perdite subite da una tale stabile organizzazione situata in un altro Stato membro, una società residente che ha una siffatta stabile organizzazione non si trova in una situazione paragonabile a quella di una società residente con una stabile organizzazione situata in Germania alla luce dell'obiettivo consistente nel prevenire o nell'attenuare la doppia imposizione degli utili e, simmetricamente, la doppia presa in considerazione delle perdite.

28

Di conseguenza, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, non si può ravvisare alcuna restrizione alla libertà di stabilimento garantita dagli articoli 49 e 54 TFUE.

29

Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a un regime fiscale di uno Stato membro in base al quale una società residente di quest'ultimo non può dedurre dal suo utile imponibile le perdite definitive subite dalla sua stabile organizzazione situata in un altro Stato membro nel caso in cui lo Stato membro di residenza abbia rinunciato al suo potere di assoggettare a imposizione i risultati di tale stabile organizzazione in virtù di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione.

Sulle questioni dalla seconda alla quinta

30

Tenuto conto della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alle questioni dalla seconda alla quinta.

Sulle spese

31

Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

Gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a un regime fiscale di uno Stato membro in base al quale una società residente di quest'ultimo non può dedurre dal suo utile imponibile le perdite definitive subite dalla sua stabile organizzazione situata in un altro Stato membro nel caso in cui lo Stato membro di residenza abbia rinunciato al suo potere di assoggettare a imposizione i risultati di tale stabile organizzazione in virtù di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione.

Firme

(*1) Lingua processuale: il tedesco.