

Causa C-414/06

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

contro

Finanzamt Heilbronn

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof)

«Libertà di stabilimento — Fiscalità diretta — Presa in considerazione delle perdite subite da una stabile organizzazione situata in uno Stato membro e appartenente a una società con sede sociale in un altro Stato membro»

Massime della sentenza

1. *Libera circolazione delle persone — Libertà di stabilimento — Libera circolazione dei capitali — Disposizioni del Trattato — Ambito di applicazione*

(Artt. 43 CE e 56 CE)

2. *Libera circolazione delle persone — Libertà di stabilimento — Disposizioni del Trattato — Ambito di applicazione*

(Art. 43 CE)

3. *Libera circolazione delle persone — Libertà di stabilimento — Normativa tributaria — Imposta sulle società*

(Art. 43 CE)

1. La creazione e la gestione complessiva da parte di una persona fisica o giuridica stabilita in uno Stato membro di una stabile organizzazione priva di personalità giuridica distinta, situata in un altro Stato membro, rientrano nell'ambito di applicazione ratione materiae dell'art. 43 CE. Ammettendo che il regime tributario, che esclude la possibilità per una società residente di dedurre dalla base imponibile le perdite relative ad una stabile organizzazione di sua appartenenza situata in un altro Stato membro, comporti effetti restrittivi sulla libera circolazione dei capitali, tali effetti rappresenterebbero l'inevitabile conseguenza di un eventuale ostacolo alla libertà di stabilimento e non giustificano un esame del suddetto regime tributario alla luce dell'art. 56 CE.

(v. punti 15-16)

2. Le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento, che ostano a che lo Stato membro d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita conformemente alla propria legislazione, valgono altresì qualora una società stabilita in uno Stato membro operi in un altro Stato membro tramite una stabile organizzazione, quale definita da una pertinente convenzione tributaria contro le doppie imposizioni, che rappresenti, per il diritto tributario convenzionale, un soggetto autonomo.

Infatti, tale configurazione della stabile organizzazione quale soggetto d'imposta autonomo è

conforme alla prassi giuridica internazionale come delineata nel modello di convenzione fiscale elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). Orbene, ai fini della ripartizione della competenza fiscale, non è irragionevole che gli Stati membri si ispirino alla prassi internazionale e, in particolare, ai modelli di convenzione elaborati dall'OCSE.

(v. punti 19-22)

3. L'art. 43 CE non osta a che una società stabilita in uno Stato membro non possa dedurre dalla sua base imponibile le perdite relative ad una stabile organizzazione di sua appartenenza situata in un altro Stato membro, nella misura in cui, in forza di una convenzione contro la doppia imposizione, i redditi di tale organizzazione siano tassati in tale ultimo Stato membro, nel quale le suddette perdite possono essere prese in considerazione nell'ambito della tassazione del reddito di tale stabile organizzazione per esercizi futuri.

Un regime tributario del genere comporta certamente una restrizione alla libertà di stabilimento in quanto la situazione fiscale di una società con sede sociale in uno Stato membro e che possiede una stabile organizzazione in un altro Stato membro è meno favorevole di quella che si presenterebbe se quest'ultimo soggetto fosse stabilito nel primo Stato membro. A causa di tale differenza di trattamento fiscale, una società residente potrebbe essere dissuasa dall'esercitare le proprie attività tramite una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro.

Tuttavia, un regime tributario del genere, in linea di principio, può essere giustificato rispetto all'esigenza di salvaguardare la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri e quella di prevenire il rischio di una doppia deduzione delle perdite che, considerate congiuntamente, perseguono obiettivi legittimi compatibili con il Trattato e costituiscono pertanto ragioni imperative di interesse generale, purché sia proporzionato ai citati obiettivi.

Per quanto attiene all'esigenza di tutelare la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri interessati, lo Stato membro in cui ha sede la società alla quale appartiene la stabile organizzazione godrebbe, in assenza di una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, del diritto di tassare gli utili realizzati da tale entità. Di conseguenza, l'obiettivo di tutelare la ripartizione del potere impositivo tra i due Stati membri interessati, che si riflette nelle disposizioni della convenzione, può giustificare il regime tributario di cui trattasi, dato che esso preserva la simmetria tra il diritto di tassare gli utili e la possibilità di dedurre le perdite. A tale proposito, qualora una convenzione contro la doppia imposizione abbia attribuito allo Stato membro in cui è situata la stabile organizzazione il potere impositivo sui redditi di quest'ultima, il fatto di concedere alla società principale la possibilità di optare per la deduzione delle perdite della suddetta stabile organizzazione nello Stato membro in cui ha sede o in un altro Stato membro comprometterebbe sensibilmente un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri interessati.

Quanto al rischio che si verifichi un duplice uso delle stesse perdite, non può escludersi che una società deduca, nello Stato membro in cui ha sede, le perdite subite da una stabile organizzazione di sua appartenenza situata in un altro Stato membro e che, nonostante tale imputazione, le stesse perdite siano dedotte, in un momento successivo, nello Stato membro in cui è situata la stabile organizzazione, qualora quest'ultima realizzi un utile, impedendo così allo Stato membro nel quale la società principale ha la sua sede di tassare tale utile.

(v. punti 25-26, 33, 36, 39, 42, 52-54 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

15 maggio 2008 (*)

«Libertà di stabilimento – Fiscalità diretta – Presa in considerazione delle perdite subite da una stabile organizzazione situata in uno Stato membro e appartenente a una società con sede sociale in un altro Stato membro»

Nel procedimento C-414/06,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con decisione 28 giugno 2006, pervenuta in cancelleria l'11 ottobre 2006, nella causa tra

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

e

Finanzamt Heilbronn,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dal sig. G. Arestis, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore) e dai sigg. E. Juhász e T. von Danwitz, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 29 novembre 2007,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Lidl Belgium GmbH & Co. KG, dagli avv.ti W. Schön e M. Schaden, Rechtsanwälte;
- per il Finanzamt Heilbronn, dal sig. C.-F. Veas, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma, C. Blaschke e H. Kube, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, dalle sig.re M. Papida e I. Pouli nonché dal sig. K. Georgiadis, in qualità di agenti;
- per il governo francese, dai sigg. G. de Bergues e J.-C. Gracia, in qualità di agenti;

- per il governo dei Paesi Bassi, dalla sig.ra H. G. Sevenster nonché dai sigg. P. van Ginneken e M. de Grave, in qualità di agenti;
- per il governo finlandese, dal sig. J. Heliskoski e dalla sig.ra J. Himmanen, in qualità di agenti;
- per il governo svedese, dalle sig.re K. Wistrand e S. Johannesson, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra Z. Bryanston-Cross, in qualità di agente, assistita dalla sig.ra S. Lee, barrister;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e W. Mölls, in qualità di agenti;

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 febbraio 2008, ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 43 CE e 56 CE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Lidl Belgium GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «Lidl Belgium») e il Finanzamt Heilbronn (in prosieguo: il «Finanzamt»), in merito al trattamento fiscale da parte delle competenti autorità tedesche delle perdite subite da una stabile organizzazione, situata in Lussemburgo, appartenente alla suddetta società.

Contesto normativo

3 Conformemente all'art. 2, n. 1, punto 2, della convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni e a stabilire norme di reciproca assistenza amministrativa in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio nonché in materia d'imposta commerciale e d'imposta fondiaria, stipulata tra il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania il 23 agosto 1958 (BGBl. II 1959, pag. 1270), come modificata dal protocollo aggiuntivo 15 giugno 1973 (in prosieguo: la «convenzione»), l'espressione «stabile organizzazione» indica «una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività».

4 L'art. 2, n. 1, punto 2, lett. a), della convenzione elenca un certo numero di sedi considerate, ai sensi della convenzione, stabili organizzazioni.

5 L'art. 5 della convenzione così prevede:

«1) Se una persona domiciliata in uno degli Stati membri contraenti ricava redditi in qualità di imprenditore o di coimprenditore da un'impresa industriale o commerciale le cui attività si estendono al territorio dell'altro Stato contraente, a quest'ultimo Stato spetta la competenza impositiva su tali redditi soltanto nella misura in cui essi sono prodotti da una stabile organizzazione situata sul suo territorio.

2) A tale proposito, i redditi che possono essere ricondotti alla stabile organizzazione sono quelli che tale persona avrebbe realizzato se avesse creato un'impresa indipendente diretta a svolgere operazioni identiche o simili in condizioni identiche o simili, svolgendo tali operazioni come impresa autonoma.

(...)».

6 L'art. 6, n. 1, della convenzione così recita:

«Qualora un'impresa di uno degli Stati contraenti, in ragione della sua partecipazione alla gestione o alla struttura finanziaria di un'impresa dell'altro Stato, concordi con quest'ultima impresa condizioni economiche o finanziarie diverse da quelle che sarebbero stipulate con un'impresa indipendente, ovvero imponga alla stessa siffatte condizioni, i redditi che una delle due imprese avrebbe normalmente realizzato, ma che non sono stati realizzati a causa di tali condizioni, possono essere inclusi nei redditi di tale impresa e tassati di conseguenza».

7 L'art. 20 della suddetta convenzione dispone che:

«1) Qualora, conformemente agli articoli precedenti, allo Stato di residenza spetti la competenza impositiva sui redditi o sugli elementi patrimoniali, l'altro Stato non può tassare tali redditi o tali elementi patrimoniali. (...)

2) Fatta salva l'applicazione del paragrafo 3, sono esclusi dalla base imponibile dello Stato di residenza i redditi e gli elementi patrimoniali per i quali gli articoli precedenti conferiscono all'altro Stato la competenza impositiva. Tuttavia, l'imposta che colpisce i redditi o gli elementi patrimoniali la cui tassazione compete allo Stato di residenza è prelevata all'aliquota corrispondente al reddito globale o al totale degli elementi patrimoniali del soggetto passivo.

3) La ritenuta alla fonte prelevata nell'altro Stato sui dividendi che non sono esclusi dalla base imponibile in forza della terza frase del paragrafo 2 e sui diritti relativi a licenze è compensata con l'imposta sul reddito ad essi applicabile nello Stato di residenza secondo un'aliquota media.

(...)».

Causa principale e questione pregiudiziale

8 La Lidl Belgium fa parte del gruppo Lidl e Schwarz ed esercita le sue attività commerciali nel settore della distribuzione di prodotti. Alla Lidl Belgium, che in un primo tempo svolgeva le proprie attività sul mercato belga, è stato attribuito l'incarico di stabilirsi anche in Lussemburgo a partire dal 1999. A tal fine, la Lidl Belgium ha ivi creato una stabile organizzazione.

9 La Lidl Belgium, società in accomandita che ha stabilito la propria sede sociale in Germania, annovera tra i suoi soci la Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH, in qualità di accomandatario, e la Lidl Stiftung & Co. KG, in qualità di accomandante.

10 Durante l'esercizio 1999, di cui trattasi nella causa principale, la stabile organizzazione di Lidl Belgium situata in Lussemburgo ha subito una perdita.

11 In sede di accertamento fiscale, la Lidl Belgium ha tentato di dedurre tale perdita dall'ammontare della sua base imponibile. Il Finanzamt ha negato la deduzione della suddetta perdita, basandosi in particolare sull'esenzione dei redditi relativi a tale stabile organizzazione in forza delle disposizioni della convenzione.

12 In data 30 giugno 2004 il Finanzgericht Baden-Württemberg, adito dalla Lidl Belgium, ha respinto il ricorso che quest'ultima aveva proposto avverso la decisione del Finanzamt.

13 Investito del ricorso dalla Lidl Belgium, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la questione pregiudiziale seguente:

«Se sia compatibile con gli artt. 43 CE e 56 CE il fatto che un'impresa tedesca con redditi provenienti da un'attività industriale o commerciale non possa dedurre in sede di determinazione degli utili le perdite derivanti da una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro (in questo caso il Granducato di Lussemburgo), perché ai sensi della convenzione (...) i corrispondenti redditi di una stabile organizzazione non sono soggetti alla tassazione tedesca».

Sulla questione pregiudiziale

14 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli artt. 43 CE e 56 CE ostino ad un regime tributario nazionale che esclude la possibilità per una società residente, in occasione della determinazione dei propri utili e del calcolo del proprio reddito imponibile, di dedurre perdite subite in un altro Stato membro da una stabile organizzazione di sua appartenenza, mentre il suddetto regime tributario ammette tale possibilità in relazione a perdite subite da una stabile organizzazione residente.

Sull'ambito di applicazione degli artt. 43 CE e 56 CE

15 Poiché il giudice del rinvio ha citato, nella questione sottoposta, le due norme summenzionate, occorre rammentare che la creazione e la gestione complessiva da parte di una persona fisica o giuridica stabilita in uno Stato membro di una stabile organizzazione priva di personalità giuridica distinta, situata in un altro Stato membro, rientrano nell'ambito di applicazione ratione materiae dell'art. 43 CE.

16 Ammettendo che il regime tributario di cui trattasi nella causa principale comporti effetti restrittivi sulla libera circolazione dei capitali, tali effetti rappresenterebbero l'inevitabile conseguenza di un eventuale ostacolo alla libertà di stabilimento e non giustificano un esame del suddetto regime tributario alla luce dell'art. 56 CE (v., in tal senso, sentenze 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, Racc. pag. I-7995, punto 33; 3 ottobre 2006, causa C-452/04, Fidium Finanz, Racc. pag. I-9521, punti 48 e 49, nonché 13 marzo 2007, causa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Racc. pag. I-2107, punto 34).

17 Di conseguenza, il regime tributario di cui trattasi nella causa principale deve essere valutato alla luce dell'art. 43 CE.

Sull'esistenza di una restrizione alla libertà di stabilimento

18 Occorre rammentare, in via preliminare, che la libertà di stabilimento 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 nel territorio della Comunità europea, il diritto di svolgere la loro attività in altri Stati membri mediante una controllata, una succursale o un'agenzia (v. sentenze 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 35; 14 dicembre 2000, causa C-141/99, AMID, Racc. pag. I-11619, punto 20, e 23 febbraio 2006, causa C-471/04, Keller Holding, Racc. pag. I-2107, punto 29).

19 Anche se, in base al loro tenore letterale, le disposizioni del Trattato CE relative alla libertà di stabilimento intendono assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro di stabilimento, esse ostano parimenti a che lo Stato membro d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita conformemente alla propria

legislazione (v., in particolare, sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 21, nonché 6 dicembre 2007, causa C-298/05, Columbus Container Services, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 33).

20 Tali considerazioni valgono altresì qualora una società stabilita in uno Stato membro operi in un altro Stato membro tramite una stabile organizzazione.

21 Infatti, come dimostrano le disposizioni della convenzione, una stabile organizzazione rappresenta, per il diritto tributario convenzionale, un soggetto autonomo. Pertanto, i soggetti cui la convenzione è applicabile comprendono, conformemente all'art. 2 di quest'ultima, oltre alle persone fisiche e giuridiche, tutti i tipi di stabile organizzazione elencati al paragrafo 1, punto 2, lett. a), di tale articolo, in contrapposizione ad altre categorie di soggetti elencati al paragrafo 1, punto 2, lett. b), del suddetto articolo, che sono escluse da tale definizione convenzionale di stabile organizzazione.

22 Tale configurazione della stabile organizzazione quale soggetto d'imposta autonomo è conforme alla prassi giuridica internazionale come delineata nel modello di convenzione fiscale elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), in particolare agli artt. 5 e 7 dello stesso. Orbene, la Corte ha già avuto occasione di constatare che, ai fini della ripartizione della competenza fiscale, non è irragionevole che gli Stati membri si ispirino alla prassi internazionale e, in particolare, ai modelli di convenzione elaborati dall'OCSE (v. sentenze 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly, Racc. pag. I-2793, punto 31, e 23 febbraio 2006, causa C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Racc. pag. I-1957, punto 48).

23 Per quanto attiene al regime tributario di cui trattasi nella causa principale, occorre osservare che una disposizione che permette di prendere in considerazione perdite di una stabile organizzazione ai fini della determinazione degli utili e del calcolo del reddito imponibile della società principale costituisce un vantaggio fiscale.

24 In forza delle disposizioni del suddetto regime tributario, siffatto vantaggio fiscale non è tuttavia concesso qualora le perdite provengano da una stabile organizzazione situata in uno Stato membro diverso da quello in cui ha sede la società principale.

25 Stanti tali premesse, la situazione fiscale di una società con sede sociale in Germania e che possiede una stabile organizzazione in un altro Stato membro è meno favorevole di quella che si presenterebbe se quest'ultimo soggetto fosse stabilito in Germania. A causa di tale differenza di trattamento fiscale, una società tedesca potrebbe essere dissuasa dall'esercitare le proprie attività tramite una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro.

26 È giocoforza concludere che il regime tributario di cui trattasi nella causa principale comporta una restrizione alla libertà di stabilimento.

Sull'esistenza di una giustificazione

27 Dalla giurisprudenza della Corte emerge che una restrizione alla libertà di stabilimento può essere ammessa solo per ragioni imperative di interesse generale. Anche in tale ipotesi, però, la sua applicazione dovrebbe essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo in tal modo perseguito e non eccedere quanto necessario per raggiungerlo (v. sentenze 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punto 35, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, cit., punto 47, nonché Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, cit., punto 64).

28 A tale proposito, il giudice del rinvio sottolinea, segnatamente, il fatto che i redditi derivanti

dalla stabile organizzazione situata in Lussemburgo non sono tassati nello Stato membro di residenza della società alla quale essa appartiene, in conformità alle disposizioni della convenzione.

29 Nelle osservazioni presentate alla Corte, i governi tedesco, ellenico, francese, olandese, finlandese, svedese e del Regno Unito sostengono, in sostanza, che una normativa tributaria che riduce la possibilità per una società residente di far valere le perdite subite da una stabile organizzazione di sua appartenenza situata in un altro Stato membro ai fini della determinazione della base imponibile della detta società può, in linea di principio, essere giustificata.

30 I suddetti governi ritengono che la giustificazione di tale normativa rispetto al diritto comunitario possa fondarsi, in primo luogo, sull'esigenza di tutelare la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri interessati e, in secondo luogo, sull'esigenza di prevenire il rischio di una doppia deduzione delle perdite.

31 Per quanto riguarda il primo elemento di giustificazione avanzato, occorre rammentare che la tutela della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri può rendere necessaria l'applicazione alle attività economiche delle società stabilite in uno dei detti Stati delle sole norme tributarie di quest'ultimo, sia per i profitti sia per le perdite (v. sentenze Marks & Spencer, cit., punto 45, nonché 18 luglio 2007, causa C-231/05, Oy AA, Racc. pag. I⁷6373, punto 54).

32 Infatti, concedere alle società la possibilità di optare per la deduzione delle loro perdite nello Stato membro in cui sono stabilite o in un altro Stato membro comprometterebbe sensibilmente un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri, dato che la base imponibile risulterebbe aumentata nel primo Stato e ridotta nel secondo, considerate le perdite trasferite (v. citate sentenze Marks & Spencer, punto 46, e Oy AA, punto 55).

33 Riguardo alla pertinenza del primo elemento di giustificazione in relazione alle circostanze di fatto della causa principale, occorre osservare che lo Stato membro in cui ha sede la società alla quale appartiene la stabile organizzazione godrebbe, in assenza di una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, del diritto di tassare gli utili realizzati da tale entità. Di conseguenza, l'obiettivo di tutelare la ripartizione del potere impositivo tra i due Stati membri interessati, che si riflette nelle disposizioni della convenzione, può giustificare il regime tributario di cui trattasi nella causa principale, dato che esso preserva la simmetria tra il diritto di tassare gli utili e la possibilità di dedurre le perdite.

34 In circostanze come quelle di cui alla causa principale, il fatto di consentire che le perdite di una stabile organizzazione non residente possano essere deducibili dal reddito dalla società principale comporterebbe la conseguenza di permettere a quest'ultima di scegliere liberamente lo Stato membro in cui dedurre tali perdite (v., in tal senso, sentenza Oy AA, cit., punto 56).

35 Quanto al secondo elemento di giustificazione menzionato nelle osservazioni formulate dinanzi alla Corte, relativo al rischio di una doppia deduzione delle perdite, la Corte ha riconosciuto che gli Stati membri devono potersi opporre a tale rischio (v. sentenze Marks & Spencer, cit., punto 47, nonché 29 marzo 2007, causa C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Racc. pag. I⁷2647, punto 47).

36 A questo riguardo è d'uopo rilevare che in circostanze analoghe a quelle della causa principale sussiste indubbiamente il rischio che si verifichi un duplice uso delle stesse perdite (v. sentenza Marks & Spencer, cit., punto 48). Infatti, non può escludersi che una società deduca, nello Stato membro in cui ha sede, le perdite subite da una stabile organizzazione di sua appartenenza situata in un altro Stato membro e che, nonostante tale imputazione, le stesse perdite siano dedotte, in un momento successivo, nello Stato membro in cui è situata la stabile

organizzazione, qualora quest'ultima realizzi un utile, impedendo così allo Stato membro nel quale la società principale ha la sua sede di tassare tale utile.

37 Di conseguenza, i due elementi di giustificazione allegati devono essere entrambi considerati idonei a giustificare una restrizione alla libertà di stabilimento risultante dal trattamento fiscale, operato dallo Stato membro in cui una società ha sede, dei risultati negativi realizzati da una stabile organizzazione appartenente a tale società e situata in un altro Stato membro.

38 Il giudice del rinvio si chiede tuttavia se gli elementi di giustificazione menzionati ai punti 44-50 della citata sentenza Marks & Spencer, che comprendono altresì la necessità di prevenire il rischio di evasione fiscale, debbano essere intesi come dotati di carattere cumulativo, o se l'esistenza di uno solo di tali elementi sia sufficiente affinché il regime tributario di cui alla causa principale possa in linea di principio considerarsi giustificato.

39 Occorre ricordare a questo proposito che la Corte, al punto 51 della citata sentenza Marks & Spencer, ha dichiarato che i tre elementi di giustificazione considerati congiuntamente, che erano alla base della normativa di cui alla causa principale, perseguivano obiettivi legittimi compatibili con il Trattato e costituivano pertanto ragioni imperative di interesse generale.

40 Tuttavia, considerata la diversità delle situazioni in cui uno Stato membro può invocare tali ragioni, non si può richiedere che ricorrano tutti gli elementi di giustificazione enunciati al punto 51 della citata sentenza Marks & Spencer affinché una normativa fiscale nazionale restrittiva della libertà di stabilimento sancita dall'art. 43 CE possa, in linea di principio, essere giustificata.

41 Pertanto, nella causa che ha dato origine alla citata sentenza Oy AA, la Corte ha riconosciuto, segnatamente, che la normativa fiscale nazionale in questione poteva, in linea di principio, essere giustificata sulla base di due dei tre elementi di giustificazione menzionati al punto 51 della citata sentenza Marks & Spencer, ovverosia l'esigenza di salvaguardare la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri e quella di prevenire l'evasione fiscale, considerate congiuntamente (v. sentenza Oy AA, cit., punto 60).

42 Parimenti, il regime tributario di cui trattasi nella causa principale, in linea di principio, può essere giustificato rispetto a due degli elementi menzionati al suddetto punto della citata sentenza Marks & Spencer, ovverosia l'esigenza di salvaguardare la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri e quella di prevenire il rischio di una doppia deduzione delle perdite.

43 È altresì pacifico che il suddetto regime è idoneo a garantire la realizzazione degli obiettivi in tal modo perseguiti.

44 Ciò premesso, resta da verificare se il regime fiscale di cui trattasi nella causa principale non ecceda quanto necessario per raggiungere gli obiettivi perseguiti (v. citate sentenze Marks & Spencer, punto 53, e Oy AA, punto 61).

45 La Lidl Belgium e la Commissione delle Comunità europee hanno fatto in particolare riferimento alla possibilità che una società principale deduca le perdite subite da una stabile organizzazione di sua appartenenza, a condizione che reintegri nei propri risultati futuri gli utili ulteriori della suddetta organizzazione, fino all'ammontare delle perdite precedentemente calcolate. Esse si riferiscono, in tale contesto, al sistema applicato dalla Repubblica federale di Germania prima del 1999.

46 Si deve rilevare che, al punto 54 della citata sentenza Marks & Spencer, si è accennato alla possibilità di subordinare il beneficio del vantaggio fiscale in questione a tale condizione, accanto alla possibilità di subordinare il beneficio del suddetto vantaggio alla condizione che la controllata

stabilita in uno Stato membro diverso da quello in cui ha sede la società principale abbia pienamente profittato delle possibilità di prendere in considerazione le perdite concesse nel suo Stato membro di residenza.

47 A tale proposito, la Corte ha considerato, al punto 55 della citata sentenza Marks & Spencer, che una misura restrittiva della libertà di stabilimento eccede quanto necessario per il conseguimento degli scopi perseguiti in una situazione in cui la controllata non residente ha esaurito le possibilità di presa in considerazione delle perdite subite nello Stato membro in cui ha sede per l'esercizio fiscale considerato, nonché per gli esercizi fiscali precedenti, e in cui le perdite della detta controllata non possono essere prese in considerazione nel suddetto Stato per gli esercizi futuri.

48 La Corte, al punto 56 della suddetta sentenza, ha inoltre precisato che, laddove in uno Stato membro la controllante residente dimostri alle autorità tributarie nazionali che tali condizioni sono soddisfatte, è contrario all'art. 43 CE escludere la possibilità per quest'ultima di dedurre dal suo reddito imponibile in tale Stato membro le perdite subite dalla sua controllata non residente.

49 Per quanto attiene alla causa principale, occorre constatare che la normativa tributaria lussemburghese prevede la possibilità di far valere perdite di un soggetto passivo per esercizi fiscali futuri ai fini del calcolo della base imponibile.

50 Come confermato nel corso della trattazione orale dinanzi alla Corte, la Lidl Belgium ha effettivamente beneficiato di tale imputazione delle perdite subite nel 1999 dalla sua stabile organizzazione in occasione di un esercizio fiscale posteriore, ossia il 2003, esercizio nel corso del quale tale entità ha realizzato utili.

51 Pertanto, la Lidl Belgium non ha dimostrato che erano soddisfatte le condizioni stabilite al punto 55 della citata sentenza Marks & Spencer, dirette a determinare in quale situazione una misura che costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento ai sensi dell'art. 43 CE eccede quanto necessario per raggiungere obiettivi legittimi riconosciuti dal diritto comunitario.

52 È necessario aggiungere che la Corte ha riconosciuto l'interesse legittimo degli Stati membri di prevenire comportamenti atti a mettere in discussione il diritto di esercitare le competenze fiscali loro spettanti. A tale proposito, qualora una convenzione contro la doppia imposizione abbia attribuito allo Stato membro in cui è situata la stabile organizzazione il potere impositivo sui redditi di quest'ultima, il fatto di concedere alla società principale la possibilità di optare per la deduzione delle perdite della suddetta stabile organizzazione nello Stato membro in cui ha sede o in un altro Stato membro comprometterebbe sensibilmente un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri interessati (v., in tal senso, sentenza Oy AA, cit., punto 55).

53 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, il regime tributario di cui trattasi nella causa principale deve essere considerato proporzionato rispetto agli obiettivi da esso perseguiti.

54 Occorre dunque risolvere la questione sollevata dichiarando che l'art. 43 CE non osta a che una società stabilita in uno Stato membro non possa dedurre dalla sua base imponibile le perdite relative ad una stabile organizzazione di sua appartenenza situata in un altro Stato membro, nella misura in cui, in forza di una convenzione contro la doppia imposizione, i redditi di tale organizzazione siano tassati in tale ultimo Stato membro, nel quale le suddette perdite possono essere prese in considerazione nell'ambito della tassazione del reddito di tale stabile organizzazione per esercizi futuri.

Sulle spese

55 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, 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:

L'art. 43 CE non osta a che una società stabilita in uno Stato membro non possa dedurre dalla sua base imponibile le perdite relative ad una stabile organizzazione di sua appartenenza situata in un altro Stato membro, nella misura in cui, in forza di una convenzione contro la doppia imposizione, i redditi di tale organizzazione siano tassati in tale ultimo Stato membro, nel quale le suddette perdite possono essere prese in considerazione nell'ambito della tassazione del reddito di tale stabile organizzazione per esercizi futuri.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco