

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

16 aprile 2015 (*)

«Inadempimento di uno Stato – Normativa tributaria – Differimento della tassazione delle plusvalenze generate dalla cessione a titolo oneroso di alcuni beni d'investimento – Recupero dell'imposta – Libertà di stabilimento – Articolo 49 TFUE – Articolo 31 dell'accordo SEE – Disparità di trattamento tra stabili organizzazioni situate nel territorio di uno Stato membro e stabili organizzazioni situate nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo – Proporzionalità»

Nella causa C-591/13,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'articolo 258 TFUE, proposto il 20 novembre 2013,

Commissione europea, rappresentata da W. Mölls e W. Roels, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Repubblica federale di Germania, rappresentata da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti, convenuta,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas e C. G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 26 novembre 2014,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il suo ricorso, la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che, adottando e mantenendo in vigore disposizioni secondo cui la tassazione delle plusvalenze realizzate con la cessione a titolo oneroso di alcuni beni d'investimento (in prosieguo: i «beni sostituiti») è differita, mediante un «trasferimento» di tali plusvalenze su alcuni beni d'investimento recentemente acquistati o prodotti (in prosieguo: i «beni sostitutivi»), fino alla cessione di questi ultimi beni, a condizione, però, che essi facciano parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel territorio nazionale, mentre siffatto differimento non è possibile quando tali beni

fanno parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un altro Stato membro dell'Unione europea o in un altro Stato membro dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l'«accordo SEE»), la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli articoli 49 TFUE e 31 di tale accordo.

Contesto normativo

2 L'articolo 6b dell'Einkommensteuergesetz (legge relativa all'imposta sul reddito; in prosieguo: l'«EStG»), così dispone ai suoi paragrafi da 1 a 4:

«(1) I soggetti passivi che cedono

terreni,

vegetali che crescono sul terreno, con il relativo terreno, quando detti vegetali fanno parte di un'attività agricola o forestale,

fabbricati o imbarcazioni per la navigazione interna

possono, durante l'esercizio nel corso del quale ha avuto luogo la cessione, dedurre un importo, pari al massimo della plusvalenza realizzata con la cessione, dalle spese di acquisto o di produzione dei beni economici di cui al secondo periodo, che sono stati acquistati o prodotti durante l'esercizio corrispondente alla cessione o durante l'esercizio anteriore. La deduzione è autorizzata per le spese di acquisto o di produzione

1. di terreni,

se la plusvalenza è stata realizzata con la cessione di terreni,

2. di vegetali che crescono sul terreno, con il relativo terreno, quando i vegetali fanno parte di un'attività agricola o forestale,

se la plusvalenza è stata realizzata con la cessione di terreni o con la cessione di vegetali che crescono sul terreno, con il relativo terreno,

3. di fabbricati,

se la plusvalenza è stata realizzata con la cessione di terreni, di vegetali che crescono sul terreno, con il relativo terreno, o di fabbricati, o

4. di imbarcazioni per la navigazione interna,

se la plusvalenza è stata realizzata con la cessione di imbarcazioni per la navigazione interna.

Per acquisto o produzione di fabbricati si intende del pari la loro estensione, il loro ampliamento o il loro restauro. In tale caso, la plusvalenza può essere dedotta solo per le spese sostenute per l'estensione, l'ampliamento o il restauro dei fabbricati.

(2) Ai sensi del paragrafo 1, primo periodo, si considera come plusvalenza la differenza, una volta dedotte le spese di cessione, tra il prezzo di vendita e il valore contabile che sarebbe stato attribuibile al bene economico venduto al momento della cessione. Il valore contabile è il valore che si deve attribuire a un bene economico in virtù dell'articolo 6.

(3) Se il soggetto passivo non ha applicato la deduzione di cui al paragrafo 1, egli può, nel

corso dell'esercizio durante il quale ha avuto luogo la cessione, costituire una riserva che riduca il suo beneficio fiscale. Il soggetto passivo può, tenendo conto delle restrizioni di cui al paragrafo 1, frasi dalla seconda alla quarta, dedurre un importo, fino al massimo di tale riserva, dalle spese di acquisto o di produzione dei beni economici descritti al paragrafo 1, seconda frase, che sono stati acquistati o prodotti nel corso dei quattro esercizi seguenti, durante l'esercizio corrispondente al loro acquisto o alla loro produzione. Il termine di quattro anni è portato a sei anni per i fabbricati nuovi se la loro produzione è iniziata prima della fine del quarto esercizio successivo alla costituzione della riserva. La riserva dev'essere estinta, con corrispondente aumento dell'utile, per un valore pari all'importo dedotto. Se sussiste ancora una riserva al termine del quarto esercizio successivo alla sua costituzione, essa dev'essere estinta con corrispondente aumento dell'utile in tale data, salvo che non sia possibile dedurre le spese di produzione di fabbricati la cui produzione sia cominciata in tale momento; se sussiste ancora la riserva al termine del sesto esercizio successivo alla sua costituzione, essa dev'essere estinta con corrispondente aumento dell'utile in tale data.

(4) L'applicazione dei paragrafi 1 e 3 è subordinata alle seguenti condizioni:

1. il soggetto passivo deve determinare il beneficio in applicazione dell'articolo 4, paragrafo 1, o dell'articolo 5,
2. i beni economici ceduti devono aver fatto parte integrante del patrimonio di una stabile organizzazione situata nel territorio nazionale da almeno 6 anni ininterrottamente al momento della cessione,
3. i beni economici acquistati o prodotti devono far parte integrante del patrimonio di una stabile organizzazione situata nel territorio nazionale,
4. la plusvalenza generata dalla vendita non deve essere omessa al momento del calcolo dell'utile imponibile nel territorio nazionale, e
5. dalla contabilità si deve poter risalire alla deduzione ai sensi del paragrafo 1, nonché alla costituzione della riserva e alla sua estinzione, con corrispondente aumento dell'utile, in virtù del paragrafo 3.

La deduzione ai sensi dei paragrafi 1 e 3 non è autorizzata per i beni economici che fanno parte di un'attività agricola o forestale o che sono utilizzati nell'ambito di un'attività indipendente se la plusvalenza risulta dalla cessione dei beni economici di un'impresa industriale o commerciale».

Procedimento precontenzioso

3 Il 15 maggio 2009, la Commissione ha inviato una lettera di diffida alla Repubblica federale di Germania. Con tale lettera, essa ha richiamato l'attenzione di tale Stato membro sul rischio d'incompatibilità dell'articolo 6b dell'ESTG con la libera circolazione dei capitali.

4 Con lettera del 13 luglio 2009, la Repubblica federale di Germania ha espresso il suo disaccordo rispetto alla posizione della Commissione, facendo valere che la normativa controversa non rientra nella libera circolazione dei capitali, ma solo nella libertà di stabilimento, con cui è compatibile.

5 Il 7 maggio 2010, la Commissione ha inviato alla Repubblica federale di Germania una lettera di diffida complementare, in cui ha riconosciuto che tale normativa rientra nella libertà di stabilimento, ma ha considerato, dopo aver esaminato gli argomenti di tale Stato membro, che la predetta normativa viola gli articoli 49 TFUE e 31 dell'accordo SEE.

6 Con lettera del 7 luglio 2010, la Repubblica federale di Germania ha contestato la posizione della Commissione, reiterando che la normativa di cui trattasi è compatibile con la libertà di stabilimento.

7 Il 30 settembre 2011, la Commissione ha inviato alla Repubblica federale di Germania un parere motivato in cui ha confermato la sua posizione esposta nella lettera di diffida complementare e ha invitato la Repubblica federale di Germania a conformarsi a tale parere motivato entro il termine di due mesi dalla sua notifica.

8 Poiché la Repubblica federale di Germania, nella sua risposta del 28 novembre 2011, ha reiterato che la posizione della Commissione era erranea, quest'ultima ha deciso di proporre il presente ricorso.

Sul ricorso

Sulla ricevibilità

9 La Repubblica federale di Germania contesta la ricevibilità del presente ricorso per due motivi vertenti, in sostanza, da un lato, sul ritardo nella presentazione del ricorso e, dall'altro, sulla modifica dell'oggetto di quest'ultimo.

Sul ritardo nella presentazione del ricorso

– Argomenti delle parti

10 La Repubblica federale di Germania sostiene che la Commissione non era più legittimata a proporre ricorso dal momento che, al termine della procedura scritta, tale Istituzione ha tardato troppo a presentare il ricorso. In tal modo essa avrebbe commesso un abuso di diritto poiché nessuna ragione oggettiva giustificava il ritardo accertato. Durante tale periodo di attesa, la Commissione non si sarebbe in alcun modo adoperata per trovare una soluzione amichevole alla controversia che la opponeva a tale Stato membro.

11 Inoltre, si dovrebbe tener conto dei principi generali di certezza del diritto e di leale cooperazione. Come gli Stati membri sarebbero tenuti a cooperare con la Commissione per porre fine a una violazione del Trattato FUE accertata dalla Corte, così la Commissione, durante il periodo antecedente la proposizione di un ricorso per inadempimento, dovrebbe cooperare con lo Stato membro interessato, cercare alternative al ricorso e informare quest'ultimo dello stato di avanzamento delle sue azioni. Il principio di leale cooperazione si rivolgerebbe non solo agli Stati membri, ma anche alla Commissione.

12 La Commissione fa valere che le norme enunciate all'articolo 258 TFUE si applicano senza che essa sia tenuta a rispettare un termine prestabilito. Inoltre, secondo tale Istituzione, le considerazioni sulle quali si fonda la scelta del momento in cui proporre il ricorso per inadempimento non possono avere alcuna incidenza sulla ricevibilità di quest'ultimo.

13 Sarebbe criticabile unicamente la situazione in cui lo Stato membro interessato dimostrasse alcune difficoltà a confutare gli argomenti della Commissione a causa dell'eccessiva durata del procedimento precontenzioso, di modo che i diritti della difesa non sarebbero rispettati. Orbene, la

Repubblica federale di Germania non avrebbe mai invocato la sussistenza di siffatta situazione né potrebbe essere rilevato alcun elemento in tal senso.

– Giudizio della Corte

14 Secondo giurisprudenza costante, spetta alla Commissione scegliere il momento in cui proporre il ricorso per inadempimento. Le considerazioni sulle quali si fonda tale decisione non possono avere alcuna incidenza sulla ricevibilità del ricorso. Le norme enunciate all'articolo 258 TFUE devono essere applicate senza che la Commissione sia tenuta ad osservare un termine prestabilito, salvo nei casi in cui la durata eccessiva del procedimento precontenzioso può aumentare, per lo Stato membro coinvolto, la difficoltà di confutare gli argomenti della Commissione e violare, pertanto, i diritti della difesa. Spetta allo Stato membro interessato addurre la prova dell'incidenza di siffatta durata eccessiva (v., in tal senso, sentenza Commissione/Lituania, C-350/08, EU:C:2010:642, punti 33 e 34 nonché giurisprudenza ivi citata).

15 Come fatto valere dalla Commissione, la Repubblica federale di Germania non ha invocato la sussistenza di siffatta situazione. Occorre, pertanto, respingere l'eccezione d'irricevibilità sollevata da tale Stato membro.

Sulla modifica dell'oggetto del ricorso

– Argomenti delle parti

16 La Repubblica federale di Germania sostiene che l'argomento vertente sulla tassazione delle plusvalenze relative al bene sostituito quando il bene sostitutivo è ammortizzabile, dedotto dalla Commissione nella replica, non è stato invocato né nel procedimento precontenzioso né nel ricorso. Ad avviso di tale Stato membro, detta circostanza dovrebbe essere considerata come una modifica dell'oggetto della controversia, che comporta l'irricevibilità del ricorso in toto.

17 La Commissione ha reiterato, durante l'udienza, che il ricorso è ricevibile. Emergerebbe chiaramente dal ricorso che l'articolo 6b dell'ESTG dev'essere applicato anche a situazioni transfrontaliere. Se è certamente vero che, a differenza di quanto riconosciuto in relazione a un bene sostitutivo non ammortizzabile, nel caso di un bene sostitutivo ammortizzabile la tassazione della plusvalenza generata dalla cessione del bene sostituito sarebbe integralmente rinviata fino alla cessione a titolo oneroso del bene sostitutivo solo in misura corrispondente agli ammortizzamenti di importo inferiore relativi a quest'ultimo bene. Tuttavia, la tassazione della plusvalenza realizzata con la cessione del bene sostituito sarebbe differita in tali due situazioni. Queste ultime si distinguerebbero solo per la portata del differimento. Quanto ai beni sostitutivi non ammortizzabili, tale differimento sarebbe prolungato fino alla cessione di tali beni mentre, per quanto riguarda i beni sostitutivi ammortizzabili, la sua durata potrebbe essere più breve. Riguardo a quest'ultimo tipo di beni, la Repubblica federale di Germania potrebbe, in applicazione delle norme previste in materia di ammortizzamento dalla normativa tedesca, chiedere un pagamento scaglionato dell'imposta.

Giudizio della Corte

18 Si deve constatare che, nel caso di specie, non sono contestati né la regolarità del parere motivato, né quella del procedimento antecedente la notifica di quest'ultimo.

19 Emerge da giurisprudenza costante che, in applicazione dell'articolo 258 TFUE, l'oggetto di un ricorso per inadempimento è determinato dal parere motivato della Commissione, cosicché il ricorso deve essere basato sui medesimi argomenti del parere motivato. Ciò non significa, tuttavia, che debba sussistere in ogni caso una perfetta coincidenza tra l'esposizione degli addebiti nel

dispositivo del parere motivato e le conclusioni del ricorso, purché l'oggetto della controversia, come definito nel parere motivato, non sia stato ampliato o modificato. La Commissione può in particolare precisare le proprie censure iniziali nel ricorso, a condizione però che essa non modifichi l'oggetto della controversia (v. sentenza Commissione/Polonia, C-281/11, EU:C:2013:855, punti 87 e 88, nonché giurisprudenza ivi citata).

20 Nel caso di specie, sia nell'ambito del procedimento precontenzioso, sia dinanzi alla Corte, la Commissione ha chiaramente indicato di contestare alla Repubblica federale di Germania che, adottando e mantenendo in vigore il regime previsto all'articolo 6b dell'ESTG, è venuta meno agli obblighi derivanti dagli articoli 49 TFUE e 31 dell'accordo SEE.

21 All'applicazione di tale regime consegue, in sostanza, il differimento del recupero dell'imposta dovuta, relativa alle plusvalenze generate dalla cessione di beni sostituiti che fanno parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel territorio tedesco, a condizione che tali plusvalenze siano reinvestite nell'acquisto o nella produzione di beni sostitutivi. Tuttavia, affinché il soggetto passivo benefici di tale beneficio fiscale, i beni sostitutivi devono far parte del patrimonio di una stabile organizzazione del pari situata nel territorio tedesco, mentre il predetto beneficio è, per contro, negato quando tali beni fanno parte del patrimonio di un'organizzazione situata in un altro Stato membro dell'Unione o in un altro Stato membro dello Spazio economico europeo. Ad avviso della Commissione, è in tale disparità di trattamento che risiede l'asserita violazione della libertà di stabilimento.

22 Nell'analizzare, nella replica, il differimento della tassazione delle plusvalenze realizzate in applicazione delle regole previste, in materia di ammortizzamenti, dalla normativa tedesca riguardo ai beni sostitutivi ammortizzabili, la Commissione si è limitata a chiarire, illustrandoli in dettaglio – in risposta alla contestazione della Repubblica federale di Germania secondo cui tale Istituzione aveva commesso un errore indicando che la tassazione delle plusvalenze generate dalla cessione di beni sostituiti è, in ogni caso, differita fino alla cessione dei beni sostitutivi – gli argomenti dedotti a sostegno delle sue conclusioni relative all'asserito inadempimento, già invocati in modo più generale nell'ambito del procedimento precontenzioso nonché nel ricorso.

23 A tal riguardo, si deve sottolineare che il fatto che il momento in cui la plusvalenza risultante dalla cessione del bene sostituito è tassata dipenda, secondo la predetta normativa, dalla possibilità o meno di ammortizzare il bene sostitutivo non modifica l'oggetto della controversia. Infatti, nonostante la possibilità o meno di ammortizzare il bene sostitutivo, il recupero dell'imposta dovuta, relativa alle plusvalenze realizzate con la cessione del bene sostituito, è differito nei due casi richiamati, posto che le due situazioni di cui trattasi si distinguono solo per la portata di tale differimento. Quanto ai beni sostitutivi non ammortizzabili, tale differimento può essere prolungato sino alla cessione dei beni stessi, mentre, per quanto riguarda i beni ammortizzabili, il predetto differimento può essere di più breve durata. Tuttavia, tale beneficio è concesso, nelle due ipotesi, solo ai reinvestimenti realizzati ai fini dell'acquisto di beni sostitutivi appartenenti al patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel territorio tedesco.

24 Non può, quindi, ritenersi che la semplice circostanza che la Commissione, nella fase precontenziosa nonché nel ricorso, faccia riferimento solo alla cessione dei beni sostitutivi, per quanto concerne il momento in cui sono tassate le plusvalenze risultanti dalla cessione dei beni sostituiti, riveli l'esistenza di un motivo nuovo, da cui risulterebbe una limitazione della portata del ricorso ai soli beni sostitutivi non ammortizzabili.

25 Pertanto, si deve constatare che il motivo invocato dalla Commissione è rimasto immutato in entrambi i procedimenti, precontenzioso e contenzioso.

26 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve ritenere che il ricorso della Commissione

sia ricevibile.

Nel merito

Argomenti delle parti

27 La Commissione sostiene che l'articolo 6b dell'ESTG sia contrario alle disposizioni del Trattato FUE e dell'accordo SEE relative alla libertà di stabilimento.

28 Ai sensi di tale articolo il soggetto passivo è legittimato, ad avviso della Commissione, a trasferire su determinati beni sostitutivi, senza che esse siano tassate, le plusvalenze generate dalla cessione di alcuni beni d'investimento che fanno parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel territorio tedesco, a condizione che tali plusvalenze siano reinvestite nell'acquisto o nella produzione di detti beni sostitutivi. Siffatto differimento della tassazione di tali plusvalenze sarebbe, però, possibile, secondo l'articolo 6b, paragrafo 4, punto 3, dell'ESTG, solo se i predetti beni sostitutivi facessero parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in tale territorio. Se i medesimi beni sostitutivi fanno parte del patrimonio di una stabile organizzazione situata al di fuori di tale territorio, le plusvalenze risultanti dalla cessione del bene sostituito sono, ad avviso della Commissione, immediatamente tassate.

29 Di conseguenza, un operatore economico terrebbe conto del fatto che un reinvestimento realizzato al di fuori del territorio tedesco è fiscalmente meno vantaggioso di un reinvestimento in tale territorio. Tale disparità di trattamento sarebbe suscettibile di dissuadere una società stabilita nel territorio tedesco dallo svolgere le sue attività tramite una stabile organizzazione situata in uno Stato membro dell'Unione o del SEE diverso dalla Repubblica federale di Germania.

30 Siffatta disparità di trattamento non potrebbe essere giustificata da una obiettiva differenza di situazione. La Commissione sostiene che, se la stabile organizzazione in cui è realizzato il reinvestimento è situata in uno Stato membro dell'Unione o del SEE diverso dalla Repubblica federale di Germania, da tale circostanza è possibile dedurre solo che l'operatore economico interessato si è avvalso della libertà di stabilimento.

31 Le giustificazioni vertenti sulla territorialità dell'imposta non sarebbero fondate. Nel caso di specie, si tratterebbe di plusvalenze generate nel territorio tedesco con la cessione del bene sostituito. Orbene, la Repubblica federale di Germania sarebbe incontestabilmente legittimata a tassare tali plusvalenze. Tale diritto sarebbe, peraltro, effettivamente esercitato mediante l'immediata tassazione di tali plusvalenze nel caso di un reinvestimento al di fuori del territorio tedesco. In tale contesto, il trattamento fiscale di cui sarebbero oggetto le stabili organizzazioni ai sensi delle convenzioni preventive contro la doppia imposizione sarebbe irrilevante.

32 Il fatto che ne potrebbe risultare che la Repubblica federale di Germania debba parimenti differire la scadenza dell'imposta dovuta, relativa a siffatte plusvalenze, quando i reinvestimenti sono effettuati al di fuori del territorio tedesco, al pari di quanto avviene con riguardo ai reinvestimenti realizzati all'interno di tale territorio, non modificherebbe in alcun modo la ripartizione delle potestà impositive relative a tali plusvalenze.

33 Per quanto riguarda la giustificazione fondata sulla necessità di preservare la coerenza del regime fiscale nazionale, quest'ultima può essere accolta solo se è dimostrata l'esistenza di un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio tramite un determinato prelievo fiscale. Orbene, la tassazione delle plusvalenze generate dalla cessione del bene sostitutivo non costituirebbe, in sé, il corrispettivo del differimento della tassazione delle plusvalenze risultanti dalla cessione del bene sostituito. A tale beneficio fiscale, costituito dal

differimento della tassazione di queste ultime plusvalenze, costituirebbe il corrispettivo dell'ulteriore tassazione delle plusvalenze risultanti dalla cessione del medesimo bene e non della tassazione delle distinte plusvalenze realizzate con la cessione del bene sostitutivo.

34 Nemmeno la volontà di promuovere le ristrutturazioni e i reinvestimenti costituirebbe un obiettivo legittimo. Inoltre, non rileverebbe il fatto che siffatto obiettivo generale e di natura economica possa costituire un motivo imperativo di interesse generale in un caso particolare. In ogni caso, la Repubblica federale di Germania non avrebbe né sostenuto né dimostrato che tale obiettivo non potrebbe essere raggiunto senza che i reinvestimenti transfrontalieri di cui trattasi siano oggetto di un trattamento discriminatorio.

35 Nemmeno la costruzione giuridica accolta costituirebbe, di per sé, una giustificazione. Lo stesso varrebbe per gli obiettivi di sviluppo economico nazionale. La sola circostanza che un beneficio fiscale non possa essere concesso con le medesime modalità in una situazione transfrontaliera e in una situazione puramente interna non legittimerebbe alcun trattamento differenziato di tali situazioni.

36 Per quanto concerne la questione della proporzionalità del provvedimento di cui trattasi, la Commissione considera che, in assenza di qualsiasi giustificazione pertinente, tale questione non si ponga.

37 In ogni caso, per quanto riguarda gli oneri amministrativi che graverebbero sul soggetto passivo, la Corte avrebbe dichiarato, nella sentenza *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), che quest'ultimo ha diritto di optare per un'immediata tassazione o per una tassazione differita. Pertanto, un'immediata tassazione delle plusvalenze di cui trattasi non sarebbe proporzionata.

38 La Repubblica federale di Germania sostiene, in via principale, che il ricorso non è fondato. Essa considera che la situazione di una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro non è oggettivamente paragonabile a quella di una siffatta organizzazione situata nel territorio tedesco. In subordine, tale Stato membro fa valere che, qualora dovesse essere dimostrata la sussistenza di una restrizione, quest'ultima sarebbe in ogni caso giustificata da motivi imperativi di interesse generale vertenti sul principio di territorialità dell'imposta e sulla necessità di preservare la coerenza del regime fiscale nazionale.

39 La Repubblica federale di Germania sostiene che il regime fiscale previsto dalla normativa di cui trattasi non abbia effetti deterrenti tali da impedire al soggetto passivo di creare stabili organizzazioni in altri Stati membri e di svolgere le sue attività tramite siffatte organizzazioni. Il fatto di non poter cedere alcuni beni d'investimento che fanno parte del patrimonio di una stabile organizzazione situata nel territorio tedesco senza che siano tassate le plusvalenze realizzate in tale occasione non avrebbe, di per sé, alcun effetto diretto sulle attività di una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro.

40 L'obiettivo di cui all'articolo 6b dell'ESTG consisterebbe nel migliorare i livelli di cassa delle imprese e nell'agevolare le ristrutturazioni favorendo i reinvestimenti nella medesima impresa. Siffatti reinvestimenti sarebbero necessari al fine di consentire alla produzione di tornare al suo livello anteriore, facendo fronte all'usura dei beni di produzione o al progresso tecnico. Il fatto di rinunciare all'immediata tassazione delle plusvalenze realizzate con la cessione del bene sostituito consentirebbe all'impresa interessata di adeguarsi, da un punto di vista economico, ai cambiamenti strutturali legati alle tecniche di produzione e alla distribuzione, o ai cambiamenti di natura regionale. Il reinvestimento di tali plusvalenze agevolerebbe le ristrutturazioni delle grandi imprese ed eviterebbe parimenti la tassazione delle plusvalenze realizzate con la cessione del bene interessato, che sarebbero particolarmente elevate.

41 Il regime fiscale previsto all'articolo 6b dell'ESTG comporterebbe che il bene sostituito e il bene sostitutivo vengano considerati costitutivi di un unico bene in quanto, da un punto di vista economico, tali due beni di produzione genererebbero entrate nel territorio tedesco. Tale risultato sarebbe ottenuto grazie al fatto che, ai fini fiscali, il bene sostituito è assimilato al bene sostitutivo. Le plusvalenze realizzate con la cessione del bene sostituito sarebbero trasferite sul bene sostitutivo nel bilancio dell'impresa interessata. Il bene sostituito sarebbe considerato, nel predetto bilancio, come mai uscito dal capitale di gestione dell'impresa. Detta finzione, secondo cui il bene sostituito sarebbe ininterrottamente presente in tale capitale, potrebbe, da un punto di vista tecnico, essere ammessa solo nel caso in cui il bene sostitutivo facesse parte del patrimonio del medesimo soggetto passivo e conseguisse anch'esso dalla potestà impositiva delle autorità tedesche.

42 Orbene, conformemente alle disposizioni delle convenzioni preventive contro la doppia imposizione concluse dalla Repubblica federale di Germania, una stabile organizzazione costituirebbe un'entità fiscale autonoma. Pertanto, il bene sostituito e il bene sostitutivo non sarebbero nelle mani del medesimo soggetto passivo, bensì in quelle di diversi soggetti passivi, che sarebbero tassati da Stati membri diversi. Ne conseguirebbe che il beneficio fiscale previsto dalla normativa di cui trattasi, che consiste nella possibilità di sostituire un bene d'investimento, che appartiene ad un medesimo soggetto passivo, in modo neutro dal punto di vista fiscale, non potrebbe, di per sé, essere concesso in siffatte circostanze. La Repubblica federale di Germania non avrebbe a disposizione altri metodi che le consentano, da un punto di vista giuridico o pratico, di concedere tale tipo specifico di beneficio fiscale in una situazione transfrontaliera, dal momento che i beni economici di una stabile organizzazione situata al di fuori del suo territorio non rientrano nella sua potestà impositiva.

43 Il particolare metodo accolto non sarebbe stato arbitrariamente scelto al fine di escludere in via preliminare le situazioni transfrontaliere. Esso costituirebbe piuttosto l'unico metodo che consenta di concedere, in modo sostenibile sul piano professionale e politico, un beneficio fiscale a favore dei reinvestimenti realizzati dalle imprese.

44 Ad avviso della Repubblica federale di Germania, la Commissione vorrebbe istituire un regime speciale di incentivi all'investimento e alle ristrutturazioni applicabile alle situazioni transfrontaliere che non sarebbe applicabile alle società puramente nazionali. Posto che siffatto regime non è previsto in modo generale dal diritto tedesco per le situazioni puramente interne, il diritto dell'Unione, allo stato attuale, non potrebbe richiedere l'istituzione di una forma particolare di differimento della tassazione delle plusvalenze. Allo stato attuale dell'armonizzazione del diritto tributario a livello dell'Unione, gli Stati membri beneficerebbero di una determinata autonomia in materia fiscale. Essi non sarebbero in alcun modo tenuti ad adeguare il proprio regime fiscale ai diversi sistemi di tassazione degli altri Stati membri al fine di assicurare che una società che ha scelto di stabilirsi in un determinato Stato membro sia tassata, in tale Stato membro, come una

società che ha scelto di stabilirsi in un altro Stato membro. Tale autonomia in materia fiscale implicherebbe, del pari, che uno Stato membro sia libero di determinare le condizioni e il livello di tassazione applicabili alle diverse forme di organizzazioni di società nazionali che operano al di fuori del suo territorio, a condizione che sia concesso a tali organizzazioni un trattamento non discriminatorio rispetto a quello riservato a organizzazioni simili stabilite nel territorio nazionale.

45 Il regime fiscale previsto all'articolo 6b dell'ESTG sarebbe giustificato, in ogni caso, da motivi imperativi di interesse generale vertenti sulla necessità di preservare la ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati membri. In applicazione delle convenzioni preventive contro la doppia imposizione, la Repubblica federale di Germania non disporrebbe, in materia fiscale, di alcun potere rispetto al bene sostitutivo e non potrebbe, pertanto, né determinare l'importo degli ammortizzamenti per quanto concerne tale bene, né prelevare l'imposta risultante dalla cessione di quest'ultimo. Di conseguenza, non sarebbe possibile, dal punto di vista tecnico, applicare il regime previsto all'articolo 6b dell'ESTG ai beni sostitutivi che appartengono a una stabile organizzazione situata al di fuori del territorio tedesco. Né vi sarebbero altri metodi che consentano di concedere, in diritto o di fatto, tale specifico tipo di beneficio fiscale in una situazione transfrontaliera.

46 Tale regime fiscale sarebbe giustificato anche dal motivo imperativo di interesse generale vertente sulla necessità di preservare la coerenza del regime fiscale nazionale. Sussisterebbe un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio tramite un determinato prelievo fiscale. Il trasferimento delle plusvalenze risultanti dalla cessione del bene sostituito sul bene sostitutivo costituirebbe, in pratica, una finzione secondo cui il bene sostituito non cesserebbe di far parte del capitale di gestione dell'impresa interessata. Da un punto di vista economico, le plusvalenze realizzate con la cessione del bene sostituito e quelle risultanti dalla cessione del bene sostitutivo costituirebbero il medesimo beneficio, cosicché la tassazione delle plusvalenze relative a quest'ultimo bene sarebbe indissociabile dalla tassazione di quelle relative al bene sostituito. Le modalità di tassazione del bene sostitutivo, pertanto, sarebbero parte integrante del beneficio fiscale di cui trattasi. Il trattamento fiscale favorevole di cui sono oggetto le plusvalenze generate dalla cessione del bene sostituito sarebbe del pari strettamente legato alla tassazione dei profitti realizzati grazie al bene sostitutivo nel territorio tedesco.

47 Infine, il predetto sistema fiscale sarebbe giustificato dal motivo imperativo di interesse generale vertente sulla volontà politica di incentivare i reinvestimenti effettuati nell'impresa al fine di mantenere o modernizzare i beni di produzione e garantire la continuità di quest'ultima nonché il mantenimento dei posti di lavoro. Tale obiettivo, che consisterebbe nell'incoraggiare il reinvestimento nella medesima impresa, ai fini dell'acquisto di un nuovo bene d'investimento corrispondente a quello ceduto, potrebbe essere raggiunto solo nel caso in cui le imposte relative a tale nuovo bene provengano, del pari, dalle autorità fiscali tedesche.

48 Per quanto concerne la proporzionalità del provvedimento di cui trattasi, la Repubblica federale di Germania sostiene, in via principale, che, qualora non vi fosse alcuna discriminazione alla luce del diritto dell'Unione o se siffatta discriminazione fosse giustificata da motivi imperativi di interesse generale, non si dovrebbero esaminare eventuali provvedimenti meno vincolanti.

49 In subordine, la Repubblica federale di Germania sostiene che il provvedimento di cui all'articolo 6b dell'ESTG, la cui applicazione è limitata ai beni sostitutivi che fanno parte del patrimonio di una stabile organizzazione situata nel territorio tedesco, sia proporzionato.

50 Ad avviso di tale Stato membro, sarebbe difficile trovare altri provvedimenti parimenti adeguati applicabili a tutte le situazioni transfrontaliere. Tali eventuali provvedimenti non sarebbero meno vincolanti, dato che implicherebbero oneri amministrativi irragionevoli sia per l'amministrazione finanziaria sia per il soggetto passivo.

51 Il differimento della tassazione delle plusvalenze di cui trattasi, applicato a situazioni transfrontaliere, avrebbe conseguenze non auspicabili. L'estensione di detto beneficio fiscale a tali situazioni sarebbe idonea a determinare direttamente uno spostamento dei beni d'investimento e delle organizzazioni di produzione al di fuori del territorio tedesco. Orbene, ad avviso dello Stato membro interessato, non può essere imposto un incentivo alla delocalizzazione della produzione favorendo i reinvestimenti.

Giudizio della Corte

52 La Commissione contesta, in sostanza, alla Repubblica federale di Germania di riservare alle plusvalenze generate dalla cessione a titolo oneroso di alcuni beni d'investimento, che fanno parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel territorio tedesco, nell'ipotesi di reinvestimento di tali plusvalenze in determinati beni sostitutivi, recentemente acquistati o prodotti, che fanno parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione o del SEE, un trattamento sfavorevole rispetto ad un analogo reinvestimento realizzato all'interno del territorio tedesco.

53 La Commissione sostiene che detta disparità di trattamento sia tale da frapporre ostacoli alla libertà di stabilimento e che essa violi gli articoli 49 TFUE e 31 dell'accordo SEE.

– Sulla violazione della libertà di stabilimento prevista all'articolo 49 TFUE

54 L'articolo 49 TFUE impone la soppressione delle restrizioni alla libertà di stabilimento. Tale libertà comprende, per le società costituite secondo la legislazione di uno Stato membro e che abbiano la loro sede sociale, la loro amministrazione centrale o la loro sede principale all'interno dell'Unione, il diritto di svolgere la loro attività in altri Stati membri mediante una controllata, una succursale o un'agenzia (sentenza Commissione/Danimarca, C-261/11, EU:C:2013:480, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

55 La predetta libertà è del pari applicabile ai trasferimenti di attività di un soggetto passivo dal territorio di uno Stato membro verso un altro Stato membro (v., in tal senso, sentenza Commissione/Danimarca, C-261/11, EU:C:2013:480, punto 28).

56 Le disposizioni del Trattato FUE in tema di libertà di stabilimento, anche se, così come formulate, mirano ad assicurare il beneficio della disciplina nazionale dello Stato membro ospitante, ostano parimenti a che lo Stato membro di origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria legislazione. Devono essere considerati come restrizioni alla libertà di stabilimento tutti i provvedimenti che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà (sentenza Commissione/Danimarca, C-261/11, EU:C:2013:480, punti 26 e 27 nonché giurisprudenza ivi citata).

57 Nel caso di specie, dal regime fiscale previsto all'articolo 6b dell'ESTG consegue la subordinazione del beneficio del differimento del recupero dell'imposta dovuta, relativa alle plusvalenze generate dalla cessione a titolo oneroso di un bene d'investimento che fa parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel territorio tedesco, alla

condizione che tali plusvalenze siano reinvestite nell'acquisto di beni sostitutivi che fanno parte del patrimonio di siffatta organizzazione situata in tale medesimo territorio. Un analogo reinvestimento realizzato ai fini di acquistare beni sostitutivi facenti parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel territorio di un altro Stato membro comporta, per contro, l'immediata tassazione di tali plusvalenze.

58 Si deve constatare che tale disparità di trattamento per quanto concerne il differimento del recupero dell'imposta dovuta, relativa alle plusvalenze di cui trattasi, può mettere in posizione di svantaggio finanziario il soggetto passivo che desideri reinvestire tali plusvalenze al fine di acquistare beni sostitutivi destinati a una stabile organizzazione situata nel territorio di uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania, rispetto al soggetto passivo che realizzi un analogo reinvestimento in una stabile organizzazione situata nel territorio tedesco.

59 Detta disparità di trattamento è quanto meno tale da rendere meno attraente un reinvestimento effettuato al di fuori del territorio tedesco rispetto ad un reinvestimento realizzato all'interno di tale territorio. Pertanto, essa è idonea, come sostiene la Commissione, a dissuadere un soggetto passivo stabilito nel territorio tedesco dallo svolgere le sue attività tramite una stabile organizzazione situata nel territorio di uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania.

60 Siffatta disparità di trattamento non si fonda su di una obiettiva differenza di situazione. Infatti, alla luce di una normativa di uno Stato membro intesa a tassare le plusvalenze generate nel territorio di quest'ultimo, la situazione di un soggetto passivo che reinveste tali plusvalenze ai fini dell'acquisto di un bene sostitutivo destinato a una stabile organizzazione situata nel territorio di un altro Stato membro è, per quanto concerne la tassazione delle plusvalenze generate nel primo di tali Stati membri precedentemente a detto reinvestimento, analoga a quella di un soggetto passivo che reinveste queste ultime al fine di acquistare un bene sostitutivo destinato ad una stabile organizzazione situata nel territorio di tale Stato membro.

61 Ne consegue che, riservando il beneficio del differimento della tassazione delle plusvalenze generate dalla cessione a titolo oneroso di un bene d'investimento, che fa parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel territorio tedesco, a condizione che tali plusvalenze siano reinvestite ai fini dell'acquisto di beni sostitutivi che fanno parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel medesimo territorio, il regime fiscale previsto all'articolo 6b dell'ESTG costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento.

62 Occorre, però, stabilire se tale restrizione possa essere oggettivamente giustificata da motivi imperativi di interesse generale riconosciuti dal diritto dell'Unione.

63 Conformemente a una giurisprudenza costante, la libertà di stabilimento può essere limitata da una normativa nazionale solo se la restrizione di cui trattasi è giustificata da motivi imperativi di interesse generale. Anche in tale ipotesi, però, tale restrizione dev'essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non deve eccedere quanto necessario per raggiungerlo (v. sentenza DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

64 Per quanto riguarda, anzitutto, la giustificazione vertente sulla necessità di preservare la ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati membri, occorre ricordare, da un lato, che tale giustificazione costituisce un obiettivo legittimo riconosciuto dalla Corte e che, dall'altro, da giurisprudenza costante risulta che, in mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione adottate dall'Unione europea, gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo, in particolare, al fine di eliminare le doppie imposizioni (sentenza DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punti 46 e 47,

nonché giurisprudenza ivi citata).

65 Nella sua sentenza *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), la Corte ha considerato – in merito ad una normativa nazionale ai sensi della quale il trasferimento della sede amministrativa effettiva di una società di diritto nazionale in un altro Stato membro comportava l'immediata tassazione delle plusvalenze latenti relative agli attivi differiti, mentre siffatte plusvalenze erano tassate in ambito nazionale solo se erano effettivamente realizzate – che siffatto differimento non può comportare che lo Stato membro di provenienza debba rinunciare al suo diritto di assoggettare ad imposta le plusvalenze generate nell'ambito della sua competenza fiscale prima di tale trasferimento. La Corte ha quindi statuito che uno Stato membro, sulla base del principio di territorialità fiscale, ha il diritto di tassare, al momento di detto differimento, le plusvalenze latenti realizzate nel suo territorio. Un siffatto provvedimento mira, infatti, a prevenire situazioni tali da compromettere il diritto dello Stato membro di provenienza di esercitare la propria competenza fiscale in merito alle attività realizzate sul proprio territorio e può pertanto essere giustificato da motivi legati alla tutela della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri (v., in tal senso, sentenza *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

66 La Corte ha del pari dichiarato che per uno Stato membro è proporzionato allo scopo di tutelare l'esercizio della propria competenza fiscale determinare l'imposta dovuta sulle plusvalenze latenti realizzate nel proprio territorio nel momento in cui il suo potere impositivo nei confronti della società interessata cessa di esistere, nel caso di specie nel momento del trasferimento in un altro Stato membro della sede amministrativa effettiva di tale società (v in tal senso, sentenza *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punto 52).

67 Per contro, è stata dichiarata sproporzionata la normativa di uno Stato membro che impone il recupero immediato dell'imposta relativa alle plusvalenze latenti realizzate nell'ambito della sua competenza fiscale con il trasferimento della sede amministrativa effettiva di una società al di fuori del suo territorio, a causa dell'esistenza di misure lesive della libertà di stabilimento del recupero immediato di tale imposta. In proposito, la Corte ha considerato che occorre lasciare al soggetto passivo la scelta tra, da un lato, il pagamento immediato di tale imposta e, dall'altro, il pagamento differito dell'importo di detta imposta, se del caso corredato da interessi conformemente alla normativa nazionale applicabile (v., in tal senso, sentenze *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punti 73 e 85, nonché *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, punto 61 e giurisprudenza ivi citata).

68 Nel caso di specie, si deve sottolineare che si tratta della tassazione delle plusvalenze risultanti dalla cessione del bene sostituito, che sono state generate nell'ambito della competenza fiscale della Repubblica federale di Germania. In proposito, si deve rilevare che la Commissione non contesta il diritto di tale Stato membro di imporre tali plusvalenze.

69 Pertanto, conformemente alla giurisprudenza ricordata al punto 65 della presente sentenza, un reinvestimento di plusvalenze rientranti nella potestà impositiva della Repubblica federale di Germania, ai fini dell'acquisto di beni sostitutivi destinati a una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel territorio di un altro Stato membro, non può implicare che la Repubblica federale di Germania debba rinunciare al suo diritto di tassare le plusvalenze realizzate nell'ambito della sua competenza fiscale prima del differimento di queste ultime al di fuori del suo territorio, in base al rilievo che esse sono state reinvestite ai fini dell'acquisto di siffatti beni sostitutivi.

70 La Repubblica federale di Germania – anche a voler ritenere che, in ragione del reinvestimento delle plusvalenze risultanti dalla cessione dei beni sostituiti ai fini dell'acquisto di beni sostitutivi che fanno parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata al di fuori del territorio tedesco, non sia legittimata a tassare le entrate generate da tali beni

sostitutivi – non sarebbe, comunque privata del suo diritto di tassare le plusvalenze generate dalla cessione dei beni sostituiti che sono state realizzate nell'ambito della sua competenza fiscale nel suo territorio prima di tale reinvestimento. Tale diritto è, d'altronde, esercitato mediante l'immediata tassazione delle predette plusvalenze in occasione di siffatto reinvestimento.

71 Nel caso di specie, è irrilevante a tal riguardo che si tratti di una plusvalenza latente o di una plusvalenza realizzata. Infatti, per quanto riguarda l'una o l'altra di tali plusvalenze, rileva che operazioni analoghe, realizzate nell'ambito puramente interno di uno Stato membro non avrebbero comportato l'immediata tassazione di tali plusvalenze, a differenza di un'operazione transfrontaliera.

72 Sebbene la tassazione delle plusvalenze di cui trattasi in occasione del reinvestimento di queste ultime, ai fini dell'acquisto di beni sostitutivi al di fuori del territorio nazionale, possa essere giustificata da motivi legati alla necessità di preservare la ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati membri, una normativa nazionale, come quella di cui trattasi, che ha l'effetto di prevedere, in qualsiasi caso, il recupero immediato dell'imposta su tali plusvalenze in occasione del loro reinvestimento al di fuori del territorio nazionale va, in ogni caso, oltre quanto è necessario per raggiungere l'obiettivo legato alla necessità di preservare la ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati membri, come emerge dal punto 67 della presente sentenza, a causa dell'esistenza di misure meno lesive della libertà di stabilimento di un'immediata tassazione.

73 È sufficiente ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, si deve lasciare al soggetto passivo la scelta di optare tra, da un lato, sopportare gli oneri amministrativi relativi al differimento della tassazione di cui trattasi e, dall'altro, l'immediato recupero di quest'ultima. Qualora il soggetto passivo consideri che tali oneri non siano eccessivi e scelga di sopportarli, nemmeno gli oneri gravanti sull'amministrazione fiscale possono essere ritenuti eccessivi (v., in tal senso, sentenza *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punto 77).

74 La restrizione di cui trattasi non può, poi, essere giustificata dalla necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale nazionale, che la Corte ha riconosciuto come motivo imperativo di interesse generale. Perché un argomento fondato su una simile giustificazione possa risultare efficace è necessario che sia dimostrata l'esistenza di un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio mediante un prelievo fiscale determinato (sentenze *Commissione/Portogallo*, C-345/05, EU:C:2006:685, punto 29, e *Commissione/Svezia*, C-104/06, EU:C:2007:40, punto 26).

75 Orbene, nel caso di specie, manca siffatto nesso diretto. Come rilevato dalla Commissione, il beneficio fiscale di cui trattasi, vale a dire il differimento della tassazione delle plusvalenze risultanti dalla cessione del bene sostituito, nonostante il metodo prescelto per concedere tale beneficio fiscale, costituirebbe il corrispettivo dell'ulteriore tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione del medesimo bene e non della tassazione delle distinte plusvalenze generate dalla cessione del bene sostituito.

76 Per quanto concerne, infine, l'obiettivo perseguito dalla normativa nazionale di cui trattasi, ossia la volontà di promuovere l'investimento nella medesima impresa e la sua ristrutturazione, al fine di garantire la sua continuità e il mantenimento dei posti di lavoro nel territorio tedesco, e anche supponendo che siffatte considerazioni possano rappresentare, in specifiche circostanze e a determinate condizioni, giustificazioni accettabili con riferimento a una disciplina nazionale che preveda un beneficio fiscale in favore delle persone fisiche o giuridiche (v., in tal senso, sentenza *Geurts e Vogten*, C-464/05, EU:C:2007:631, punto 26), non sembra che tale obiettivo possa essere raggiunto solo se il bene sostitutivo rientri del pari nella potestà impositiva delle autorità tedesche.

77 Il predetto obiettivo può essere raggiunto senza che sia necessario prevedere un obbligo di reinvestimento nel territorio dello Stato membro interessato. In effetti, quest'ultimo sarebbe raggiunto nello stesso modo nel caso in cui il soggetto passivo scegliesse di reinvestire le plusvalenze risultanti dalla cessione del bene sostituito ai fini dell'acquisto di un bene sostitutivo che fa parte del patrimonio della sua stabile organizzazione situata nel territorio di un altro Stato membro anziché nel territorio tedesco. Nonostante la qualificazione, sul piano fiscale, di una stabile organizzazione situata al di fuori del territorio nazionale, ai sensi del diritto tributario convenzionale, e la disciplina tributaria riservata al bene sostitutivo in virtù di tale diritto, il bene sostitutivo sarebbe, in qualsiasi caso, collegato all'attività economica del soggetto passivo e, pertanto, contribuirebbe a favorire la promozione dell'investimento nell'impresa, nonché la sua ristrutturazione e potrebbe, quindi, garantire la continuità di tale attività economica (v., in tal senso, sentenza Commissione/Portogallo, C?345/05, EU:C:2006:685, punti da 31 a 33 e 35).

78 In tale contesto, la sola circostanza che, nel caso di un reinvestimento al di fuori del territorio nazionale, la potestà di tassare le entrate generate dal bene sostitutivo possa appartenere ad un altro Stato membro è priva di rilevanza. Basti rilevare al riguardo che, conformemente ad una giurisprudenza costante, un obiettivo di natura puramente economica, come la finalità di aumentare le entrate nazionali o quella di ridurle, non può costituire un motivo imperativo di interesse generale tale da giustificare una restrizione ad una libertà fondamentale garantita dal Trattato (v. sentenze Verkooijen, C?35/98, EU:C:2000:294, punti 48 e 59, nonché DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, punto 50).

79 Ne consegue che si deve ritenere fondato il motivo dedotto dalla Commissione, vertente sulla violazione dell'articolo 49 TFUE.

– Sulla violazione dell'articolo 31 dell'accordo SEE

80 Le norme che vietano le restrizioni alla libertà di stabilimento di cui all'articolo 31 dell'accordo SEE sono identiche a quelle sancite dall'articolo 49 TFUE. La Corte ha, dunque, precisato che, nel settore considerato, le norme dell'accordo SEE e quelle del Trattato FUE devono essere oggetto di un'interpretazione uniforme (sentenza Commissione/Danimarca, C?261/11, EU:C:2013:480, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

81 Tuttavia, la giurisprudenza dell'Unione vertente su restrizioni all'esercizio delle libertà di circolazione in seno all'Unione non può essere integralmente applicata alle libertà garantite dall'accordo SEE, in quanto l'esercizio di queste ultime si colloca in un contesto giuridico diverso (sentenza Commissione/Danimarca, C?261/11, EU:C:2013:480, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

82 Nel caso di specie, la Repubblica federale di Germania non ha indicato le ragioni sulla base delle quali le considerazioni relative all'ostacolo alla libertà di stabilimento, proibito all'articolo 49 TFUE, e quelle relative alla sua assenza di giustificazione non sarebbero applicabili, mutatis mutandis, all'articolo 31 dell'accordo SEE. Alla luce di tali considerazioni, si deve ritenere che l'addebito dedotto dalla Commissione, vertente sulla violazione dell'articolo 31 dell'accordo SEE, sia del pari fondato.

83 Dall'insieme delle suesposte considerazioni consegue che si deve dichiarare che, adottando e mantenendo in vigore il regime fiscale previsto all'articolo 6b dell'ESTG, che subordina il beneficio del differimento della tassazione delle plusvalenze generate dalla cessione a titolo oneroso di un bene di investimento che fa parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel territorio tedesco alla condizione che tali plusvalenze siano reinvestite nell'acquisto di beni sostitutivi che fanno parte del patrimonio di una stabile organizzazione del

soggetto passivo situata in tale territorio, la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli articoli 49 TFUE e 31 dell'accordo SEE.

Sulle spese

84 Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ha chiesto la condanna della Repubblica federale di Germania, quest'ultima, rimasta soccombente, deve essere condannata alle spese.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara e statuisce:

- 1) **Adottando e mantenendo in vigore il regime fiscale previsto all'articolo 6b dell'Einkommensteuergesetz (legge relativa all'imposta sul reddito), che subordina il beneficio del differimento della tassazione delle plusvalenze generate dalla cessione a titolo oneroso di un bene di investimento che fa parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata nel territorio tedesco, alla condizione che tali plusvalenze siano reinvestite nell'acquisto di beni sostitutivi che fanno parte del patrimonio di una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in tale territorio, la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli articoli 49 TFUE e 31 dell'accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992.**
- 2) **La Repubblica federale di Germania è condannata alle spese.**

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.