

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

4 ottobre 2018 (*)

«Inadempimento di uno Stato – Articoli 49 e 63 TFUE nonché articolo 267, terzo comma, TFUE – Imposizione a catena – Differenza di trattamento in funzione dello Stato membro di residenza della controllata di secondo livello – Rimborso dell’anticipo d’imposta indebitamente prelevato – Requisiti relativi alle prove che giustificano un siffatto rimborso – Limite massimo del diritto al rimborso – Discriminazione – Organo giurisdizionale nazionale di ultimo grado – Obbligo di rinvio pregiudiziale»

Nella causa C-416/17,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell’articolo 258 TFUE, proposto il 10 luglio 2017,

Commissione europea, rappresentata da J.-F. Brakeland e W. Roels, in qualità di agenti,

ricorrente,

contro

Repubblica francese, rappresentata da E. de Moustier, A. Alidière e D. Colas, in qualità di agenti,

convenuta,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da J.L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di giudice della Quinta Sezione, E. Levits (relatore), M. Berger e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: M.-A. Gaudissart, cancelliere aggiunto

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 20 giugno 2018,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 25 luglio 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il suo ricorso la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica francese, avendo mantenuto un trattamento discriminatorio e sproporzionato nei confronti delle società controllanti francesi che percepiscono dividendi da controllate straniere per quanto riguarda il diritto al rimborso dell’imposta percepita in violazione del diritto dell’Unione, come interpretato dalla Corte nella sua sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C 310/09, EU:C:2011:581), è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell’articolo 49,

dell'articolo 63 e dell'articolo 267, terzo comma, TFUE, nonché dei principi di equivalenza e di effettività.

Diritto nazionale

2 L'articolo 146, paragrafo 2, del code général des impôts (codice generale delle imposte; in prosieguo: il «CGI»), nella versione in vigore durante gli esercizi tributari oggetto della causa che ha dato luogo alla sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), precisava quanto segue:

«Se le distribuzioni effettuate da una società controllante danno luogo all'applicazione dell'anticipo d'imposta di cui all'articolo 223 sexies, da tale anticipo possono essere detratti gli eventuali crediti d'imposta collegati ai proventi delle partecipazioni (...), riscossi durante gli esercizi chiusi negli ultimi cinque anni».

3 Ai sensi dell'articolo 158 bis, I, del CGI, nella versione in vigore durante gli anni d'imposta oggetto della causa che ha dato luogo alla sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581):

«Chi percepisce dividendi distribuiti da società francesi dispone a questo titolo di un reddito costituito:

- a) dalle somme ricevute dalla società;
- b) da un credito d'imposta rappresentato da un credito nei confronti del Tesoro.

Tale credito d'imposta è pari alla metà delle somme effettivamente versate dalla società.

Esso può essere usato solo se il reddito è compreso nell'imponibile dell'imposta sul reddito dovuta dal beneficiario.

Esso è accettato in pagamento di tale imposta.

Esso è rimborsato alle persone fisiche qualora il suo importo ecceda quello dell'imposta da esse dovuta».

4 L'articolo 223 sexies, paragrafo 1, primo comma, del CGI, nella versione applicabile alle distribuzioni poste in pagamento a partire dal 1° gennaio 1999, così disponeva:

«(...) Quando i ricavi distribuiti da una società sono prelevati su somme per le quali quest'ultima non è stata assoggettata all'imposta sul reddito delle società con aliquota normale (...), tale società è tenuta a pagare un anticipo d'imposta pari al credito d'imposta calcolato secondo i criteri stabiliti dall'articolo 158 bis, I (...). L'anticipo è dovuto per le distribuzioni che danno diritto al credito d'imposta di cui all'articolo 158 bis, indipendentemente da chi ne sia il beneficiario».

Fatti

Sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581)

5 Nel 2001 la Accor, società di diritto francese, ha chiesto il rimborso da parte dell'amministrazione tributaria francese dell'anticipo d'imposta assolto in occasione della redistribuzione dei dividendi ricevuti dalle proprie controllate stabilite in altri Stati membri. Tale domanda di rimborso era legata al fatto che, per quanto riguarda esclusivamente i dividendi provenienti da controllate residenti, al momento della redistribuzione di questi ultimi, una società

controllante poteva beneficiare dell'imputazione, sull'anticipo d'imposta che era tenuta a versare, del credito d'imposta collegato alla distribuzione di tali dividendi. A seguito del rifiuto opposto a tale domanda da detta amministrazione, la Accor ha proposto ricorso dinanzi agli organi giurisdizionali amministrativi francesi.

6 Investita di un rinvio pregiudiziale dal Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia), la Corte, nella sua sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ha rilevato, innanzitutto, al punto 49, che, a differenza dei dividendi provenienti dalle controllate residenti, la normativa francese non consentiva di sgravare l'imposizione adottata a livello della controllata distributrice non residente, mentre i dividendi percepiti tanto dalle controllate residenti quanto dalle controllate non residenti erano, all'atto della loro redistribuzione, assoggettati all'anticipo.

7 Al punto 69 di tale sentenza la Corte ha concluso che una siffatta differenza di trattamento tra i dividendi distribuiti da una controllata residente e quelli distribuiti da una controllata non residente era contraria agli articoli 49 e 63 TFUE.

8 La Corte ha poi giudicato, al punto 92 di detta sentenza, che uno Stato membro doveva poter essere in grado di determinare l'importo dell'imposta sulle società versato nello Stato di stabilimento della società distributrice, e che doveva dar luogo al credito d'imposta concesso alla società controllante beneficiaria, e che, di conseguenza, non era sufficiente provare che la società distributrice, nel proprio Stato membro di stabilimento, fosse stata gravata dell'imposta sugli utili alla base dei dividendi distribuiti, senza fornire le informazioni relative alla natura e all'aliquota dell'imposta applicata effettivamente su detti utili.

9 La Corte ha aggiunto, ai punti 99 e 101 di questa stessa sentenza, che i documenti giustificativi richiesti devono consentire alle autorità tributarie dello Stato membro d'imposizione di verificare, in modo chiaro e preciso, se siano soddisfatti i presupposti per la concessione di un'agevolazione fiscale, e che la richiesta di produzione di tali elementi deve giungere durante il periodo in cui i documenti amministrativi e contabili devono essere conservati per legge, secondo quanto previsto dal diritto dello Stato membro di stabilimento della controllata, senza che si possa chiedere di fornire documenti che coprono un periodo più lungo rispetto a tale periodo.

10 La Corte ha quindi dichiarato che:

«1) Gli artt. 49 TFUE e 63 TFUE ostano a una normativa di uno Stato membro diretta all'eliminazione della doppia imposizione economica dei dividendi, quale quella di cui trattasi [nel procedimento] principale, che consente a una società controllante di imputare sull'anticipo d'imposta, che essa è tenuta a versare al momento della redistribuzione, ai propri azionisti, dei dividendi versati dalle proprie controllate, il credito d'imposta collegato alla distribuzione dei suddetti dividendi se questi provengono da una controllata stabilita in tale Stato membro, ma nega tale possibilità nel caso in cui tali dividendi provengano da una controllata stabilita in un altro Stato membro, dal momento che tale normativa non dà diritto, in quest'ultimo caso, alla concessione di un credito d'imposta collegato alla distribuzione dei citati dividendi da parte di tale controllata.

(...)

3) I principi di equivalenza e di effettività non ostano a che il rimborso a una società controllante delle somme, atto a garantire l'applicazione di uno stesso regime fiscale ai dividendi distribuiti dalle controllate di detta società stabilite in Francia e a quelli distribuiti dalle controllate della medesima società stabilite in altri Stati membri, redistribuiti dalla società controllante, sia subordinato alla condizione che il debitore fornisca gli elementi che sono in suo esclusivo possesso, relativi, per ognuno dei dividendi controversi, in particolare, all'aliquota d'imposta effettivamente applicata e all'importo dell'imposta effettivamente versato in ragione degli utili

realizzati dalle controllate stabilite in altri Stati membri mentre, per le controllate stabilite in Francia, questi stessi elementi, noti all'amministrazione, non sono richiesti. La produzione di tali elementi tuttavia può essere richiesta solo a condizione che non risulti praticamente impossibile o eccessivamente difficile fornire la prova del pagamento dell'imposta da parte delle controllate stabilite in altri Stati membri, tenuto conto in particolare delle disposizioni della normativa di detti Stati membri sulla prevenzione della doppia imposizione e sulla registrazione dell'imposta sulle società che deve essere assolta, nonché sulla conservazione dei documenti amministrativi. Spetta al giudice del rinvio verificare se tali condizioni siano soddisfatte [nel procedimento] principale».

Le sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato)

11 A seguito della pronuncia della sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), il Conseil d'État (Consiglio di Stato), nelle sue sentenze del 10 dicembre 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), e del 10 dicembre 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) [in prosieguo: le «sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato)»], ha stabilito i presupposti a cui è subordinato il rimborso degli anticipi d'imposta percepiti in violazione del diritto dell'Unione.

12 Così, per quanto riguarda, in primo luogo, l'entità del rimborso degli anticipi d'imposta, il Conseil d'État (Consiglio di Stato) ha giudicato che:

- nel caso in cui il dividendo ridistribuito a una società controllante francese da una delle sue controllate stabilita in un altro Stato membro non sia stato assoggettato ad imposta a livello di quest'ultima società, l'imposta assolta dalla controllata di secondo livello che ha realizzato gli utili alla base dei dividendi distribuiti non dev'essere presa in considerazione ai fini della determinazione dell'anticipo da rimborsare alla società controllante [sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) del 10 dicembre 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punto 29, e del 10 dicembre 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punto 24];
- qualora una società distributrice sia stata assoggettata nello Stato membro a un'imposta effettiva con aliquota superiore alla normale aliquota dell'imposta francese, vale a dire il 33,33%, l'importo del credito d'imposta che le spetta deve essere limitato a un terzo dei dividendi da essa percepiti e ridistribuiti [sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) del 10 dicembre 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punto 44, e del 10 dicembre 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punto 40].

13 Per quanto attiene, in secondo luogo, alle prove da fornire a sostegno di domande di rimborso, il Conseil d'État (Consiglio di Stato) ha constatato:

- l'opponibilità delle dichiarazioni di anticipo d'imposta ai fini della determinazione dell'importo dei dividendi percepiti dalle controllate stabilite in un altro Stato membro [sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) del 10 dicembre 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punti 24 e 25, e del 10 dicembre 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punti 19 e 20];
- la necessità di disporre di tutti gli elementi atti a giustificare la fondatezza della domanda di rimborso per tutta la durata del procedimento, senza che la scadenza del termine legale di conservazione comporti l'esenzione da tale obbligo [sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) del 10 dicembre 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punto 35, e del 10 dicembre 2012, Accor, (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punto 31];

Procedimento precontenzioso

14 A seguito delle sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato), la Commissione ha ricevuto

diverse denunce relative alle condizioni di rimborso degli anticipi d'imposta versati da società francesi che hanno ricevuto dividendi di origine estera.

15 Poiché lo scambio d'informazioni tra la Commissione e la Repubblica francese non era stato ritenuto soddisfacente da tale istituzione, quest'ultima, il 27 novembre 2014, ha inviato alle autorità francesi una lettera di diffida in cui rilevava che determinate condizioni relative al rimborso dell'anticipo d'imposta di cui alle sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) potevano violare il diritto dell'Unione.

16 Poiché nella risposta del 26 gennaio 2015 la Repubblica francese ha contestato gli addebiti a proprio carico, la Commissione le ha notificato, il 29 aprile 2016, un parere motivato esortandola ad adottare i provvedimenti per conformarsi a detto parere entro un termine di due mesi dalla data della sua ricezione.

17 Poiché la Repubblica francese ha confermato la propria posizione nella sua risposta del 28 giugno 2016 la Commissione ha proposto il presente ricorso per inadempimento fondato sull'articolo 258 TFUE.

Sul ricorso

18 A sostegno del suo ricorso, la Commissione invoca quattro motivi, i primi tre vertenti sulla violazione degli articoli 49 e 63 TFUE, quali interpretati dalla Corte nella sentenza del 15 settembre 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), nonché dei principi di equivalenza e di effettività, e il quarto motivo vertente sulla violazione dell'articolo 267, terzo comma, TFUE.

Sul primo motivo, vertente sulla violazione degli articoli 49 e 63 TFUE, a motivo della restrizione del diritto al rimborso dell'anticipo d'imposta risultante dalla mancata presa in considerazione dell'imposizione subita dalle controllate di secondo livello stabilite in uno Stato membro diverso dalla Repubblica francese

Argomenti delle parti

19 La Commissione ritiene che le sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) non abbiano posto fine all'incompatibilità, rilevata dalla Corte nella sua sentenza del 15 settembre 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), della normativa francese con gli articoli 49 e 63 TFUE. Infatti, in forza delle sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato), l'imposizione subita dalle controllate di secondo livello non residenti, da cui provengono i dividendi alla base dei dividendi distribuiti dalla controllata non residente alla controllante residente, non sarebbe presa in considerazione ai fini del rimborso dell'anticipo d'imposta versato dalla controllante in caso di redistribuzione dei dividendi. All'opposto, in una catena di partecipazioni prettamente interna, la doppia imposizione economica sarebbe neutralizzata, poiché l'operazione di distribuzione di dividendi tra la controllata di secondo livello e la controllata di primo livello dà diritto a un credito d'imposta di importo uguale all'anticipo d'imposta dovuto a motivo di tale redistribuzione.

20 Inoltre, tale differenza di trattamento in funzione della sede della controllata distributrice di secondo livello non potrebbe essere oggettivamente giustificata.

21 Innanzitutto, l'assenza, in diritto francese, della nozione di «controllata di secondo livello» non potrebbe fungere da fondamento alla mancata presa in considerazione dell'imposizione, applicata agli utili alla base dei dividendi distribuiti dalla controllata di secondo livello non residente alla controllante tramite la propria controllata, comportante il rischio di un'applicazione troppo formalista del meccanismo del credito d'imposta. Inoltre, sarebbe in discussione il trattamento dei dividendi in funzione della loro origine e non il trattamento degli enti compresi in una catena di

partecipazione. A tal riguardo, la circostanza che la controllata abbia beneficiato di un'esenzione d'imposta sarebbe irrilevante, dal momento che, inizialmente, i dividendi distribuiti dalla controllata di secondo livello sono stati assoggettati a imposta.

22 Inoltre, poiché il pagamento dell'anticipo d'imposta in caso di distribuzione di dividendi costituisce un obbligo imposto dalla normativa francese, non si potrebbe sostenere che l'onere fiscale supplementare gravante sui dividendi distribuiti da una società residente che traggono origine nella previa distribuzione di dividendi tra la sua controllata e la sua controllata di secondo livello, entrambe non residenti, sia dovuto in base alla normativa del loro Stato membro di stabilimento.

23 Infine, la Commissione sostiene che la Repubblica francese non potrebbe sottrarsi all'obbligo di prevenire la doppia imposizione economica nel caso della distribuzione di dividendi che traggono origine dagli utili di una controllata di secondo livello non residente, con il pretesto che non le spetti adattare il proprio sistema fiscale ai diversi regimi d'imposta degli altri Stati membri. Infatti, non si richiederebbe alla Repubblica francese un adeguamento del suo sistema fiscale, ma solamente un'applicazione identica di quest'ultimo, a prescindere dall'origine dei dividendi distribuiti.

24 La Repubblica francese non contesta il fatto che le modalità di rimborso dell'anticipo d'imposta, quali definite nelle sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato), non consentono di neutralizzare l'imposizione applicata ai dividendi distribuiti da una controllata di secondo livello non residente. Tuttavia, essa sostiene che il regime francese garantisce una prevenzione della doppia imposizione esclusivamente a livello di ciascuna società distributrice. Orbene, uno Stato membro sarebbe libero di organizzare il proprio sistema impositivo purché esso non crei discriminazioni, di modo che non gli spetterebbe di adeguare il proprio sistema fiscale a quello degli altri Stati membri.

25 Orbene, nel caso di specie, la normativa fiscale francese non consentirebbe d'imputare all'imposta dovuta da una società controllante le imposte assolate dalle sue controllate di secondo livello residenti. Il credito d'imposta, infatti, verrebbe attribuito alla società controllante solo in ragione dell'imposta che ha gravato sugli utili della controllata distributrice. Pertanto, non sussisterebbe un obbligo della Repubblica francese di garantire la presa in considerazione, nel calcolo del rimborso dell'anticipo d'imposta versato, dell'imposizione applicata alle controllate di secondo livello non residenti distributrici di dividendi.

26 La circostanza che la distribuzione dei dividendi di una controllata di secondo livello a una controllata sia stata assoggettata a un'imposta sarebbe allora la conseguenza dell'applicazione di una normativa tributaria estranea alla Repubblica francese, che non le spetterebbe correggere.

27 Peraltro, nei limiti in cui il sistema francese diretto all'eliminazione della doppia imposizione non ragiona in termini di controllate di secondo livello, l'imputazione dell'imposta dovuta in caso di distribuzione di dividendi sarebbe possibile solo nei confronti della società che riceve i dividendi medesimi. In altri termini, si sarebbe in presenza di un rapporto binario tra due enti, distributore e beneficiario, fermo restando che, in caso di redistribuzione da parte di una società intermedia, la controllata di secondo livello sarebbe allora considerata come la controllata della società intermedia.

28 Ciò posto, il sistema francese dovrebbe essere distinto da quello britannico dell'imposta anticipata sulle società (*Advance Corporation Tax*), oggetto delle cause che hanno dato luogo alle sentenze del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), e del 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Infatti, il dispositivo francese non terrebbe conto dell'imposta dovuta dalle controllate di secondo livello, che siano residenti o meno, in quanto quest'ultimo si basa su una

logica di compensazione dell'imposizione e non di imposizione di gruppo.

Giudizio della Corte

29 Con il suo primo motivo la Commissione ritiene che l'impossibilità risultante dalle sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) di avvalersi, per il rimborso dell'anticipo d'imposta dovuto da una società controllante residente in Francia al momento della distribuzione dei dividendi, dell'imposta a cui sono stati assoggettati gli utili alla base di tali dividendi realizzati da una controllata di secondo livello di tale società stabilita in un altro Stato membro, ove essi sono stati ridistribuiti a tale controllante tramite una controllata non residente, non consente di sanare l'incompatibilità del meccanismo francese di prevenzione della doppia imposizione con gli articoli 49 e 63 TFUE, quale rilevata dalla Corte nella sua sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

30 Al punto 69 di tale sentenza la Corte ha giudicato che gli articoli 49 e 63 TFUE ostano alla normativa di uno Stato membro diretta all'eliminazione della doppia imposizione economica dei dividendi, che consente a una società controllante d'imputare sull'anticipo d'imposta, che essa è tenuta a versare al momento della ridistribuzione ai propri azionisti dei dividendi versati dalle proprie controllate, il credito d'imposta collegato alla distribuzione dei suddetti dividendi se questi provengono da una controllata stabilita in tale Stato membro, ma nega tale facoltà nel caso in cui detti dividendi siano stati distribuiti da una controllata stabilita in un altro Stato membro, dal momento che una siffatta distribuzione non comporta, in un caso siffatto, la concessione di un credito d'imposta collegato alla distribuzione dei citati dividendi da parte di tale controllata.

31 Come sottolinea la Commissione, l'attuazione da parte del Conseil d'État (Consiglio di Stato) della sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ha come conseguenza che alla società controllante residente, beneficiaria di dividendi distribuiti da una delle sue controllate stabilita in un altro Stato membro, è concesso il rimborso dell'anticipo d'imposta dovuto in ragione della ridistribuzione di tali dividendi ai suoi azionisti tenendo conto dell'imposizione che tali dividendi hanno subito unicamente a livello della controllata. Invece, l'imposizione precedentemente subita da tali medesimi dividendi, a un livello inferiore della catena di partecipazione in capo a una controllata di secondo livello, non rileva ai fini della determinazione dell'importo del rimborso.

32 A tal riguardo, la Repubblica francese non contesta che, nell'ambito di una catena di partecipazione puramente nazionale, il regime francese di prevenzione della doppia imposizione economica conduce meccanicamente a una presa in considerazione dell'imposizione dei dividendi distribuiti a ciascun livello della catena di partecipazione. Infatti, ogni distribuzione di dividendi da parte di una controllata dà diritto a un credito d'imposta che la controllante può imputare sull'anticipo d'imposta che è tenuta a versare, in qualità di controllata, al momento della ridistribuzione di tali dividendi alla propria controllante, anticipo d'imposta che è equivalente al credito d'imposta. Il sistema di cui trattasi previene così la doppia imposizione economica degli utili distribuiti mediante la concessione di un credito d'imposta alla società controllante il quale compensa l'anticipo dovuto sugli utili ridistribuiti da quest'ultima.

33 Invece, nell'ambito di una distribuzione transfrontaliera di dividendi, la limitazione, per il calcolo del rimborso dell'anticipo d'imposta dovuto in caso di ridistribuzione da parte della controllante residente beneficiaria, all'imposizione cui sono stati assoggettati detti dividendi in capo alla controllata distributrice essa stessa non residente, ha come conseguenza, nel caso in cui gli utili alla base di tali dividendi siano stati realizzati da una controllata di secondo livello, un trattamento meno favorevole di detti dividendi rispetto al caso di una catena di partecipazione prettamente nazionale.

34 Infatti, nell'ipotesi in cui i dividendi distribuiti dalla controllata non residente alla sua controllante residente abbiano beneficiato di un'esenzione d'imposta nello Stato membro di stabilimento della controllata, l'importo del rimborso dell'anticipo d'imposta dovuto in caso di redistribuzione è nullo poiché l'imposizione dei dividendi a livello della controllata è stato inesistente. La mancata presa in considerazione dell'imposizione effettiva a cui sono stati assoggettati gli utili alla base dei dividendi distribuiti precedentemente, a un livello inferiore della catena di partecipazione, ossia da una controllata di secondo livello della controllata, mantiene così la doppia imposizione economica degli utili distribuiti.

35 Come sostenuto dalla Repubblica francese, il diritto dell'Unione attualmente in vigore non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri per quanto riguarda l'eliminazione della doppia imposizione all'interno dell'Unione. Pertanto, ogni Stato membro resta libero di organizzare il proprio sistema d'imposizione sugli utili distribuiti, a condizione che il sistema in questione non comporti discriminazioni vietate dal Trattato FUE (v., in tal senso, sentenza del 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C – 35/11, EU:C:2012:707, punto 40).

36 Occorre rammentare che, rispetto ad una disciplina tributaria, quale quella le cui modalità di applicazione sono contestate dalla Commissione, volta a prevenire la doppia imposizione economica degli utili distribuiti, la situazione di una società azionista che percepisce dividendi di origine estera è paragonabile a quella di una società azionista che percepisce dividendi di origine nazionale dal momento che, in entrambi i casi, gli utili realizzati possono, in linea di principio, essere oggetto di un'imposizione a catena (sentenze del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, punto 62; del 15 settembre 2011, *Accor*, C?310/09, EU:C:2011:581, punto 45, nonché del 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, punto 37).

37 Orbene, gli articoli 49 e 63 TFUE impongono ad uno Stato membro, che applichi un sistema per prevenire la doppia imposizione economica nel caso di dividendi versati a residenti da società residenti, l'obbligo di concedere un trattamento equivalente ai dividendi versati a residenti da società non residenti (sentenze del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, punto 72; del 10 febbraio 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, C?436/08 e C?437/08, EU:C:2011:61, punto 60, nonché *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, punto 38), a meno che una differenza di trattamento sia giustificata da ragioni imperative d'interesse generale (sentenze del 15 settembre 2011, *Accor*, C?310/09, EU:C:2011:581, punto 44, nonché dell'11 settembre 2014, *Kronos International*, C?47/12, EU:C:2014:2200, punto 69).

38 Inoltre, l'argomento invocato dalla Repubblica francese vertente sull'assenza di una nozione di «controllata di secondo livello» nel sistema francese di prevenzione della doppia imposizione è irrilevante, tenuto conto dell'obiettivo della normativa di cui trattasi nonché del meccanismo adottato per la sua realizzazione.

39 Infatti, anche se la concessione del credito d'imposta è previsto solo nell'ambito di una relazione binaria tra controllante e controllata, ciò non toglie che il regime fiscale di cui trattasi previene la doppia imposizione economica degli utili distribuiti anche da controllate di secondo livello residenti in ragione della concessione successiva, a tutti i livelli della catena di partecipazione delle società stabilite in Francia, dell'agevolazione fiscale in questione.

40 La Repubblica francese sottolinea che le conseguenze svantaggiose che possono derivare dall'esercizio parallelo delle competenze fiscali dei diversi Stati membri non costituiscono restrizioni della libertà di circolazione, purché un siffatto esercizio non sia discriminatorio.

41 Certamente, la qualità di Stato membro di residenza della società beneficiaria dei dividendi non può comportare l'obbligo, per tale Stato membro, di compensare uno svantaggio fiscale derivante da un'imposizione a catena interamente effettuata dallo Stato membro nel cui territorio è stabilita la società distributrice di tali dividendi, posto che il primo Stato membro non tassi né prenda in considerazione in modo differente, in capo alle società stabilite nel suo territorio, i dividendi percepiti (v., in tal senso, sentenza dell'11 settembre 2014, *Kronos International*, C?47/12, EU:C:2014:2200, punto 84).

42 Tuttavia, come emerge dal punto 39 della presente sentenza, lo svantaggio fiscale di cui trattasi risulta dalla normativa fiscale francese. Infatti, tale normativa assoggetta all'imposta, attraverso l'anticipo d'imposta, la redistribuzione degli utili già tassati ma consente di eliminare tale doppia imposizione economica quando gli utili redistribuiti sono stati inizialmente tassati in capo a una controllata di secondo livello residente. Invece, tale medesima normativa assoggetta all'imposta la redistribuzione degli utili provenienti inizialmente da una controllata di secondo livello non residente anche se tali utili sono già stati tassati nello Stato membro in cui tale controllata di secondo livello è stabilita, senza tuttavia consentire la presa in considerazione di tale ultima imposizione al fine di eliminare la doppia imposizione economica risultante dalla normativa francese.

43 La Repubblica francese era quindi tenuta, per porre fine al trattamento discriminatorio così contestato nell'applicazione di detto meccanismo fiscale diretto alla prevenzione della doppia imposizione economica dei dividendi distribuiti, a prendere in considerazione l'imposizione precedentemente subita dagli utili distribuiti risultanti dall'esercizio della potestà tributaria dello Stato membro di origine dei dividendi, nei limiti della propria potestà tributaria (v., in tal senso, sentenza dell'11 settembre 2014, *Kronos International*, C?47/12, EU:C:2014:2200, punto 86), a prescindere dal livello della catena di partecipazione in cui tale imposizione è stata subita, ossia da una controllata o da una controllata di secondo livello.

44 Infatti, dal punto 82 della sentenza della Corte del 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?35/11, EU:C:2012:707), letto unitamente al dispositivo della sentenza del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, EU:C:2006:774), risulta che spetta allo Stato membro, che consente a una società residente che percepisce dividendi di un'altra società residente di detrarre dall'importo di cui la prima società è debitrice a titolo dell'imposta sulle società l'ammontare di detta imposta pagato dalla seconda società, riconoscere una siffatta facoltà a una società residente che percepisca dividendi di una società non residente per quanto riguarda l'imposta sugli utili distribuiti, che sia stata pagata da una controllata diretta oppure indiretta della prima società.

45 A tal riguardo, la differenza esistente tra il meccanismo francese, fondato sulla concessione di un credito d'imposta, di cui trattasi nella presente causa, e il meccanismo del Regno Unito in questione nelle cause che hanno dato luogo alle sentenze del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, EU:C:2006:774), e del 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?35/11, EU:C:2012:707), non inficia il principio rammentato al punto precedente. Infatti, tale differenza verte soltanto sulla tecnica fiscale utilizzata per raggiungere un medesimo obiettivo, ossia quello di eliminare la doppia imposizione economica degli utili distribuiti. Orbene, ogni Stato membro resta libero di organizzare il proprio sistema di prevenzione della doppia imposizione economica degli utili distribuiti, a condizione, tuttavia, che il sistema in questione non comporti discriminazioni vietate dal Trattato FUE (v., in tal senso, sentenza del 13

novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C – 35/11, EU:C:2012:707, punto 40).

46 Da quanto precede risulta che la Repubblica francese, avendo rifiutato di prendere in considerazione, per il calcolo del rimborso dell'anticipo d'imposta assolto da una società controllante residente a titolo della distribuzione di dividendi versati da una controllata di secondo livello non residente tramite una controllata non residente, l'imposizione sugli utili alla base di tali dividendi subita da detta controllata non residente, nello Stato membro in cui è stabilita, sebbene il meccanismo nazionale di prevenzione della doppia imposizione economica consenta, nel caso di una catena di partecipazione prettamente interna, di neutralizzare l'imposizione a cui sono stati assoggettati i dividendi distribuiti da una società a ogni livello di tale catena di partecipazione, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli articoli 49 e 63 TFUE.

Sul secondo motivo, vertente sul carattere sproporzionato dei requisiti stabiliti in materia di prova per fondare il diritto al rimborso dell'anticipo d'imposta illegittimamente percepito

Argomenti delle parti

47 Il secondo motivo della Commissione si articola in tre parti.

48 Con la prima parte di tale motivo, la Commissione afferma che il requisito della concordanza tra i documenti contabili relativi ai dividendi distribuiti e i verbali dell'assemblea generale delle controllate, che constatano gli utili resi disponibili per la distribuzione di dividendi, rende estremamente difficile, se non addirittura impossibile, la prova del collegamento a un particolare risultato contabile dei dividendi distribuiti, dal momento che i verbali delle assemblee generali riguardano spesso un aggregato contabile che include riporti di esercizi precedenti.

49 Nell'ambito della seconda parte, la Commissione sostiene che, subordinando il diritto al rimborso dell'anticipo d'imposta al deposito di una previa dichiarazione di anticipo d'imposta che individua gli importi dell'anticipo assolti a titolo delle redistribuzioni di dividendi, le sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) vanificherebbero in pratica un siffatto diritto. Ciò avverrebbe in particolare per le società che non avevano richiesto il beneficio del credito d'imposta a motivo dei dividendi distribuiti provenienti da controllate non residenti prima della sentenza del 15 settembre 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

50 Infatti, dal momento che, in forza della normativa francese, le società residenti non potevano beneficiare di un credito d'imposta – a titolo di anticipo dovuto – in ragione della distribuzione di dividendi provenienti da una controllata non residente, non si poteva pretendere che tali società citassero i dividendi in questione nelle loro dichiarazioni di anticipo.

51 Infine, la terza parte di tale medesimo motivo verte sul fatto che, avendo precisato che la scadenza del termine legale di conservazione dei documenti non dispensava la società richiedente il rimborso dell'anticipo d'imposta, illegittimamente percepito, dall'obbligo di produrre tutti gli elementi atti a giustificare la fondatezza della sua domanda, le sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) renderebbero estremamente difficile, se non addirittura impossibile, la prova del pagamento di un'imposta da parte della controllata non residente sui dividendi distribuiti.

52 In via preliminare, la Repubblica francese sottolinea che la sentenza del 15 settembre 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), ha espressamente precisato che i rimborsi di anticipi erano subordinati al fatto che le società richiedenti fornissero, con ogni mezzo, la prova delle imposte assolte dalle proprie controllate nel proprio Stato membro di stabilimento.

53 In tale contesto, le sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) si distinguerebbero per un approccio particolarmente aperto, dal momento che tale organo giurisdizionale ha ammesso

ogni forma di documento che consenta alle società di dimostrare l'aliquota impositiva applicata alle loro controllate non residenti.

54 In primo luogo, la Repubblica francese rammenta che, ai sensi delle sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato), non è stata richiesta la prova che l'imposizione di cui si richiede l'imputazione abbia gravato sui dividendi relativi a uno specifico esercizio contabile. Verrebbe quindi considerata l'imposta assolta in ragione del complesso dei dividendi, indipendentemente dagli esercizi contabili di provenienza.

55 Inoltre, la circostanza che, nelle fattispecie che hanno condotto all'adozione delle sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato), quest'ultimo si sia basato sui verbali dell'assemblea generale delle controllate non residenti emergerebbe dal fatto che documenti del genere gli erano stati presentati dalle società interessate per dimostrare l'importo dell'aliquota impositiva che aveva gravato sui dividendi distribuiti.

56 In secondo luogo, la Repubblica francese sottolinea che i moduli di anticipo d'imposta consentono tecnicamente d'individuare gli importi di anticipo d'imposta versati a titolo delle ridistribuzioni di dividendi provenienti da controllate non residenti. Inoltre, poiché il pagamento dell'anticipo d'imposta è dovuto solo in caso di ridistribuzione, i dividendi per i quali si richiede la prova dell'importo dell'imposta sarebbero necessariamente quelli che sono stati oggetto di una siffatta ridistribuzione.

57 In terzo luogo, le sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) non avrebbero obbligato a produrre documenti giustificativi non coperti dal termine legale di conservazione. Il Conseil d'État (Consiglio di Stato) avrebbe fondato la sua valutazione a partire dai documenti presentati dalle società interessate. In ogni caso, spetterebbe al contribuente che ha presentato un ricorso tributario conservare i documenti necessari per provare la fondatezza della sua domanda fino alla conclusione del procedimento amministrativo, se non addirittura del procedimento contenzioso, indipendentemente dal termine legale di conservazione di questi ultimi.

Giudizio della Corte

– Osservazioni preliminari

58 Occorre rammentare, da un lato, che le autorità tributarie di uno Stato membro hanno il diritto di esigere dal contribuente le prove a loro avviso necessarie per valutare se siano soddisfatti i presupposti per la concessione di un'agevolazione fiscale prevista dalla normativa in questione e, di conseguenza, se si debba o meno concedere tale agevolazione (v., in tal senso, sentenze del 3 ottobre 2002, Danner, C?136/00, EU:C:2002:558, punto 50; del 26 giugno 2003, Skandia e Ramstedt, C?422/01, EU:C:2003:380, punto 43; del 27 gennaio 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punto 54; del 10 febbraio 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C?436/08 e C?437/08, EU:C:2011:61, punto 95; del 30 giugno 2011, Meilicke e a., C?262/09, EU:C:2011:438, punto 45, nonché del 15 settembre 2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, punto 82).

59 Dall'altro lato, per porre rimedio all'incompatibilità della normativa francese con gli articoli 49 e 63 TFUE, come interpretati dalla Corte nella sua sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), quest'ultima ha giudicato che uno Stato membro deve poter essere in grado di determinare l'importo dell'imposta sulle società versato nello Stato di stabilimento della società distributrice, e che deve dar luogo al credito d'imposta concesso alla società controllante beneficiaria, e ha precisato che non è sufficiente provare che la società distributrice sia stata assoggettata ad imposta, nel proprio Stato membro di stabilimento, sugli utili alla base dei dividendi distribuiti, senza fornire le informazioni relative alla natura e all'aliquota dell'imposta

applicata effettivamente su tali utili (sentenza del 15 settembre 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punto 92).

– *Sulla prima parte*

60 Si deve rilevare che, nel suo ricorso, per dimostrare che la Repubblica francese impone requisiti sproporzionati in materia di prova, imponendo una concordanza tra i documenti contabili relativi ai dividendi distribuiti e i verbali dell'assemblea generale delle controllate che constatano gli utili resi disponibili per la distribuzione di dividendi, la Commissione si riferisce ai punti 43 e 56 della sentenza del Conseil d'État (Consiglio di Stato) del 10 dicembre 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), relativi all'esame delle somme rimborsabili a titolo degli anni dal 1999 al 2001.

61 Ne risulta che la Commissione non contesta la necessità, per una società controllante che intenda ottenere il rimborso dell'anticipo d'imposta percepito illegittimamente, di fornire gli elementi relativi, per ciascun dividendo, all'aliquota d'imposta effettivamente applicata e all'importo dell'imposta effettivamente assolta in ragione degli utili realizzati dalle controllate non residenti.

62 Orbene, dalla sentenza del Conseil d'État (Consiglio di Stato) del 10 dicembre 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), non emerge che quest'ultimo abbia inteso limitare la prova del fatto che le somme, per cui è richiesto un rimborso, riguardino effettivamente dividendi distribuiti alla presentazione dei verbali delle assemblee generali delle controllate che riportano una siffatta distribuzione.

63 Infatti, se è vero che si fa riferimento, in tale sentenza, a documenti siffatti, nulla consente di concludere che il riconoscimento del diritto al rimborso dell'anticipo d'imposta illegittimamente percepito sia necessariamente subordinato alla produzione di questi ultimi.

64 A tal riguardo, si deve rammentare che, nell'ambito di un procedimento per inadempimento ai sensi dell'articolo 258 TFUE, spetta alla Commissione provare la sussistenza dell'asserito inadempimento fornendo alla Corte tutti gli elementi necessari affinché questa accerti l'esistenza di tale inadempimento (sentenza del 28 gennaio 2016, Commissione/Portogallo, C-398/14, EU:C:2016:61, punto 47).

65 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, la Commissione non ha soddisfatto il requisito probatorio ad essa incombente, di modo che la prima parte del secondo motivo non può essere accolta.

– *Sulla seconda parte*

66 La Commissione ritiene che il diritto francese, quale applicato nelle sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato), e più precisamente la limitazione risultante dal requisito della produzione delle dichiarazioni d'anticipo d'imposta, nonché l'opponibilità delle scelte effettuate da una società controllante al momento della liquidazione dell'anticipo d'imposta in occasione di tali dichiarazioni, configuri una violazione dei principi di equivalenza e di effettività.

67 A tal riguardo, è pacifico che, per porre rimedio all'incompatibilità della normativa francese con gli articoli 49 e 63 TFUE, quali interpretati dalla Corte nella sua sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), spettava alla Repubblica francese restituire i crediti d'imposta assolti da società residenti al momento della ridistribuzione di dividendi provenienti dalle loro controllate non residenti, tenendo conto dell'imposizione che aveva colpito gli utili alla base di tali dividendi nello Stato di stabilimento di tali controllate, nei limiti dell'aliquota d'imposta applicabile in Francia.

68 Orbene, dal momento che, da un lato, una domanda di rimborso è necessariamente subordinata al previo versamento dell'anticipo d'imposta e che, dall'altro, l'evento generatore del versamento di un anticipo d'imposta è la distribuzione di dividendi, una siffatta domanda non può essere ricevibile in mancanza di pagamento dell'anticipo d'imposta.

69 Per questo motivo le dichiarazioni di anticipo d'imposta riguardano la distribuzione dell'insieme dei dividendi, a prescindere dalla loro origine, consentendo così l'individuazione degli importi di anticipo d'imposta versati in ragione della distribuzione di dividendi provenienti da controllate non residenti.

70 A tal riguardo, la Repubblica francese ha fornito la prova del fatto che i moduli di dichiarazione di anticipo d'imposta richiederebbero la menzione delle distribuzioni di dividendi provenienti da controllate estere, il che non è stato più contestato dalla Commissione in fase di controreplica.

71 Di conseguenza, non si può considerare che il fatto di opporre le scelte effettuate da una società controllante al momento della liquidazione dell'anticipo d'imposta in occasione della dichiarazione ad esso relativa costituisca una violazione dei principi di equivalenza e di effettività.

72 Alla luce di ciò, tenuto conto del fatto che l'onere della prova grava sulla Commissione, come è stato rilevato al punto 64 della presente sentenza, la seconda parte del secondo motivo deve essere respinta in quanto infondata.

– *Sulla terza parte*

73 Secondo la Commissione le sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) rendono estremamente difficile, se non addirittura impossibile, la prova del pagamento di un'imposta da parte di una controllata non residente sui dividendi distribuiti, in quanto esse non esentano la società controllante richiedente il rimborso dell'anticipo d'imposta dall'obbligo di produrre documenti giustificativi relativi a detto pagamento per i quali sia scaduto il termine legale di conservazione, risultante dal diritto nazionale di un altro Stato membro.

74 Si deve rilevare che, per quanto attiene al rispetto del principio di effettività, i documenti giustificativi richiesti dovrebbero consentire alle autorità tributarie dello Stato membro d'imposizione di verificare, in modo chiaro e preciso, se siano soddisfatti i presupposti per la concessione di un'agevolazione fiscale (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, punto 99).

75 Inoltre, la produzione degli elementi relativi, per ciascun dividendo, all'aliquota d'imposta effettivamente applicata e all'importo dell'imposta effettivamente versato in ragione degli utili realizzati dalle controllate stabilite negli altri Stati membri può essere richiesta solo a condizione che non sia praticamente impossibile, o eccessivamente difficile, fornire la prova del pagamento dell'imposta da parte delle controllate stabilite in altri Stati membri, tenuto conto in particolare delle disposizioni della normativa di detti Stati membri sulla prevenzione della doppia imposizione e

sulla registrazione dell'imposta sulle società che deve essere assolta, nonché sulla conservazione dei documenti amministrativi (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punto 100).

76 A tal riguardo, la richiesta di produzione dei suddetti elementi deve giungere durante il periodo in cui i documenti amministrativi o contabili devono essere conservati per legge, secondo quanto previsto dal diritto dello Stato membro di stabilimento della controllata. Pertanto, una siffatta domanda non può riguardare documenti che coprano un periodo più lungo rispetto alla durata dell'obbligo legale di conservazione dei documenti amministrativi e contabili (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punto 101).

77 Di conseguenza, dalla sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), discende che le autorità tributarie di uno Stato membro non possono pretendere la produzione di documenti amministrativi a sostegno di una domanda di rimborso dopo un termine più lungo rispetto al periodo di conservazione legale di detti documenti nello Stato membro di origine di tali documenti.

78 A tal riguardo, dal punto 35 della sentenza del Conseil d'État (Consiglio di Stato) del 10 dicembre 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), nonché dal punto 31 della sentenza del Conseil d'État (Consiglio di Stato) del 10 dicembre 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), risulta che spetta a una società che ha presentato un ricorso disporre di tutti gli elementi atti a giustificare la fondatezza della sua domanda per tutta la durata del procedimento, senza che la scadenza del termine legale di conservazione dei documenti comporti l'esenzione da tale obbligo.

79 In tale contesto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 64 delle sue conclusioni, la data rilevante per valutare l'esistenza di un'eventuale violazione del principio di effettività, in ragione del fatto che le autorità tributarie di uno Stato membro hanno chiesto la produzione di un documento amministrativo per provare determinati fatti, è la data di avvio di tale procedimento precontenzioso.

80 Pertanto, l'obbligo di presentare elementi atti a giustificare la fondatezza di una domanda di rimborso, nell'ambito di un procedimento di reclamo, non può essere costitutivo di una violazione del principio di effettività, purché tale obbligo non copra un periodo significativamente più lungo rispetto alla durata legale di conservazione dei documenti amministrativi e contabili.

81 Orbene, le sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) non fanno emergere alcuna violazione di tale principio quando affermano che la scadenza del termine legale di conservazione dei documenti non incide sull'obbligo di una società di disporre di tutti gli elementi atti a giustificare la fondatezza della sua domanda «durante tutto il procedimento», e segnatamente durante il procedimento giurisdizionale. Una società non può infatti sostenere che la scadenza di tale termine implichi automaticamente un diritto al rimborso dell'anticipo d'imposta versato.

82 Quanto all'asserita violazione del principio di equivalenza, la Commissione non adduce nessun argomento che consenta di dimostrare la fondatezza di tale censura.

83 Di conseguenza, poiché la terza parte del secondo motivo è infondata, il secondo motivo deve essere respinto nella sua interezza.

Sul terzo motivo, relativo al limite massimo dell'importo rimborsabile a titolo di anticipo d'imposta illegittimamente percepito, fissato a un terzo dell'ammontare dei dividendi distribuiti

Argomenti delle parti

84 La Commissione rammenta che le sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) impongono un limite all'importo da restituire alle società controllanti a titolo di anticipo d'imposta versato per la distribuzione di dividendi percepiti da una controllata non residente; tale limite è pari a un terzo dell'importo dei dividendi distribuiti.

85 Orbene, secondo la Commissione, dal momento che l'importo del credito d'imposta per dividendi distribuiti da una controllata residente rappresenta sempre la metà dell'importo di tali dividendi, le sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) non avrebbero posto fine alla discriminazione, rilevata dalla Corte nella sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), tra dividendi distribuiti provenienti da una società residente e quelli provenienti da una società non residente.

86 La Repubblica francese sostiene che la limitazione del rimborso dell'anticipo d'imposta a un terzo dei dividendi ricevuti corrisponde all'importo dell'anticipo d'imposta effettivamente assolto. Sarebbe pertanto perfettamente garantita la parità di trattamento tra dividendi distribuiti da controllate residenti e dividendi distribuiti da controllate non residenti.

87 Inoltre, un siffatto limite massimo del rimborso dell'anticipo d'imposta consentirebbe di prendere in considerazione l'imposta gravante sui dividendi distribuiti, di cui lo Stato membro di stabilimento della controllata è all'origine, in modo paritario rispetto a quella gravante sui dividendi distribuiti da una controllata residente.

88 A tale titolo, detta limitazione potrebbe certamente, in pratica, condurre al rimborso di un anticipo d'imposta inferiore all'imposta effettivamente assolta dalla controllata distributrice nel proprio Stato membro di stabilimento. Tuttavia, tale rimborso corrisponderebbe esattamente all'importo dell'anticipo effettivamente assolto dalla società residente, di modo che si eviterebbe un trattamento più favorevole dei dividendi di origine estera rispetto ai dividendi distribuiti da una società residente.

Giudizio della Corte

89 Al punto 87 della sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), la Corte ha giudicato che, se è vero che dalla giurisprudenza discende che il diritto dell'Unione impone a uno Stato membro, che applichi un sistema per prevenire la doppia imposizione economica nel caso di dividendi versati a residenti da parte di società residenti, di concedere un trattamento equivalente ai dividendi versati a residenti da parte di società non residenti, tuttavia il diritto in parola non impone agli Stati membri di avvantaggiare i contribuenti che abbiano investito in società estere rispetto a quelli che abbiano investito in società nazionali.

90 Nella fattispecie, è pacifico che, in forza delle sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato), l'importo da rimborsare alle società controllanti a titolo dell'anticipo d'imposta che esse hanno versato al momento della distribuzione di dividendi percepiti da una controllata non residente è limitato a un terzo dell'importo dei dividendi ricevuti.

91 La Commissione considera che, dal momento che il credito d'imposta concesso a una società che distribuisce dividendi percepiti da una controllata residente è sempre pari alla metà dell'importo di detti dividendi, il limite massimo, in caso di distribuzione di dividendi provenienti da una controllata non residente, di rimborso dell'anticipo d'imposta versato pari a un terzo dell'importo di tali dividendi costituisca una discriminazione.

92 Un siffatto argomento non può tuttavia essere accolto.

93 Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 74 delle sue conclusioni, l'applicazione effettuata delle disposizioni del CGI in vigore durante gli esercizi tributari in questione nelle sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) consente di giungere, in definitiva, a un trattamento fiscale equivalente dei dividendi ridistribuiti da una società controllante ai suoi propri azionisti, indipendentemente dalla questione se la controllata che ha inizialmente realizzato tali utili fosse residente o non residente.

94 A tal riguardo, dalla formulazione stessa dell'articolo 223 sexies, paragrafo 1, primo comma, del CGI risulta che l'anticipo d'imposta che una società controllante è tenuta ad assolvere al momento della ridistribuzione dei dividendi ai propri azionisti è pari al credito d'imposta calcolato alle condizioni di cui all'articolo 158 bis del CGI; tale credito d'imposta è pari alla metà dei dividendi precedentemente percepiti da tale società controllante. Detto credito d'imposta consente così di compensare, in capo alla società controllante, l'obbligo di assolvere l'anticipo d'imposta e di eliminare la doppia imposizione economica degli utili distribuiti.

95 Orbene, come illustrato dalla Repubblica francese nel suo controricorso, senza essere contraddetta al riguardo dalla Commissione, quando i dividendi distribuiti da una controllata non sono corredati da alcun credito d'imposta, il che avviene nel caso di una controllata non residente, l'anticipo d'imposta che deve essere assolto dalla società controllante è pari a un terzo dei dividendi distribuiti. Ne consegue che anche il limite massimo di rimborso dell'anticipo d'imposta alla società controllante, fissato a un terzo dell'importo dei dividendi distribuiti, consente, in definitiva, di evitare la doppia imposizione economica degli utili distribuiti.

96 Ciò premesso, questo stesso limite massimo permette di porre rimedio alla differenza di trattamento tra tali dividendi e quelli provenienti da una controllata residente, come rilevato dalla Corte nella sua sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Infatti, in forza dei principi elaborati in tale sentenza, e segnatamente al punto 88 di quest'ultima, uno Stato membro non può essere tenuto a concedere un credito d'imposta – a titolo dell'imposizione che hanno subito, in un altro Stato membro, gli utili distribuiti – che superi l'importo d'imposta risultante dall'applicazione della propria normativa tributaria.

97 Nella sua replica, la Commissione sostiene inoltre che, quando la società controllante, dopo aver recuperato l'anticipo d'imposta illegittimamente percepito, distribuisce tali somme ai propri azionisti, questi ultimi possono subire un «mancato guadagno» rispetto a una distribuzione meramente nazionale.

98 È sufficiente constatare, a tal riguardo, che le fattispecie che hanno portato alle sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) non riguardavano la situazione degli azionisti finali delle società distributrici, in quanto i ricorsi delle società controllanti in questione in tali fattispecie riguardavano il rimborso degli anticipi d'imposta assolti da questi ultimi.

99 Di conseguenza, il terzo motivo deve essere respinto.

Sul quarto motivo, vertente sulla violazione dell'articolo 267, paragrafo 3, TFUE

Argomenti delle parti

100 Secondo la Commissione, il Conseil d'État (Consiglio di Stato) avrebbe dovuto effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte prima di stabilire le modalità di rimborso dell'anticipo d'imposta la cui percezione era stata dichiarata incompatibile con gli articoli 49 e 63 TFUE dalla sentenza del 15

settembre 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581).

101 Infatti, da un lato, il Conseil d'État (Consiglio di Stato) sarebbe un organo giurisdizionale avverso le cui decisioni non è possibile proporre un ricorso giurisdizionale di diritto interno, ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, TFUE, e su cui grava l'obbligo di effettuare un rinvio pregiudiziale qualora sia investito di una controversia che sollevi una questione d'interpretazione del diritto dell'Unione.

102 Dall'altro, la compatibilità con il diritto dell'Unione delle restrizioni risultanti dalle sentenze del Conseil d'État (Consiglio di Stato) apparirebbe, quantomeno, dubbia, rispetto segnatamente alla giurisprudenza derivante dalla sentenza del 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?35/11, EU:C:2012:707). In ogni caso, la mera circostanza che la Commissione accolga un'accezione diversa dei principi stabiliti nella sentenza del 15 settembre 2011, *Accor* (C?310/09, EU:C:2011:581), rispetto a quella messa in evidenza dal Conseil d'État (Consiglio di Stato) indicherebbe che le soluzioni che emergono da tali sentenze non potrebbero fruire di una presunzione di compatibilità con il diritto dell'Unione.

103 La Repubblica francese sostiene che la Commissione ha ommesso di precisare le difficoltà che avrebbe incontrato il Conseil d'État (Consiglio di Stato) nelle fattispecie che hanno dato luogo alle sentenze richiamate da tale istituzione, e che avrebbero giustificato un rinvio pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, TFUE. Le sole difficoltà in cui sarebbe incorso il Conseil d'État (Consiglio di Stato) sarebbero state, in realtà, difficoltà sul piano dei fatti e non difficoltà d'interpretazione del diritto dell'Unione.

104 In ogni caso, secondo la Repubblica francese, il Conseil d'État (Consiglio di Stato) era legittimato a giudicare che le risposte alle questioni che gli erano state sottoposte potevano chiaramente dedursi dalla giurisprudenza.

Giudizio della Corte

105 Occorre sottolineare che il quarto motivo della Commissione è fondato sulla premessa che il Conseil d'État (Consiglio di Stato), in quanto organo giurisdizionale che statuisce in ultimo grado, non potesse effettuare un'interpretazione del diritto dell'Unione, quale quella che discende dalle sue sentenze del 10 dicembre 2012, *Rhodia* (FR:CESSR:2012:317074.20121210), e del 10 dicembre 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210), senza aver previamente adito la Corte con un rinvio pregiudiziale.

106 A tal riguardo, occorre rammentare che, da un lato, l'obbligo degli Stati membri di rispettare le disposizioni del Trattato FUE grava su tutte le loro autorità, ivi comprese, nell'ambito delle loro competenze, le autorità giurisdizionali.

107 Pertanto, l'inadempimento di uno Stato membro può, in linea di principio, essere dichiarato ai sensi dell'articolo 258 TFUE indipendentemente dall'organo di tale Stato la cui azione o inerzia abbia dato luogo alla trasgressione, anche se si tratti di un'istituzione costituzionalmente indipendente (sentenze del 9 dicembre 2003, *Commissione/Italia*, C?129/00, EU:C:2003:656, punto 29, e del 12 novembre 2009, *Commissione/Spagna*, C?154/08, non pubblicata, EU:C:2009:695, punto 125).

108 Dall'altro lato, si deve altresì rammentare che, qualora non esista alcun ricorso giurisdizionale avverso la decisione di un giudice nazionale, quest'ultimo è, in linea di principio, tenuto a rivolgersi alla Corte ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, TFUE quando è chiamato a pronunciarsi su una questione d'interpretazione del Trattato FUE (sentenza del 15 marzo 2017, Aquino, C?3/16, EU:C:2017:209, punto 42).

109 La Corte ha giudicato che l'obbligo di adire la Corte di cui a tale disposizione ha segnatamente l'obiettivo di evitare che in un qualsiasi Stato membro si consolidi una giurisprudenza nazionale in contrasto con le norme del diritto dell'Unione (sentenza del 15 marzo 2017, Aquino, C?3/16, EU:C:2017:209, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

110 Certamente, un siffatto obbligo non grava su un tale organo giurisdizionale qualora quest'ultimo constati che la questione sollevata non è rilevante, o che la disposizione del diritto dell'Unione di cui trattasi è già stata oggetto d'interpretazione da parte della Corte, ovvero che la corretta applicazione del diritto dell'Unione si impone con tale evidenza da non lasciar adito a ragionevoli dubbi; la configurabilità di una simile eventualità dev'essere valutata in funzione delle caratteristiche proprie del diritto dell'Unione, delle particolari difficoltà che la sua interpretazione presenta e del rischio di divergenze giurisprudenziali all'interno dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 6 ottobre 1982, Cilfit e a., 283/81, EU:C:1982:335, punto 21; del 9 settembre 2015, Ferreira da Silva e Brito e a., C?160/14, EU:C:2015:565, punti 38 e 39, nonché del 28 luglio 2016, Association France Nature Environnement, C?379/15, EU:C:2016:603, punto 50).

111 A tal riguardo, per quanto attiene alla questione esaminata nell'ambito del primo motivo del presente ricorso per inadempimento, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 99 delle sue conclusioni, in mancanza d'indicazioni nella sentenza del 15 settembre 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), il Conseil d'État (Consiglio di Stato) ha scelto di discostarsi dalla sentenza del 13 novembre 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?35/11, EU:C:2012:707) per il motivo che il regime britannico in questione era diverso dal regime francese del credito d'imposta e dell'anticipo d'imposta, benché esso non potesse avere la certezza che il suo ragionamento si sarebbe imposto con la stessa evidenza alla Corte.

112 Inoltre, da quanto statuito ai punti da 29 a 46 della presente sentenza, nell'ambito dell'esame del primo motivo dedotto dalla Commissione, discende che il mancato rinvio pregiudiziale da parte del Conseil d'État (Consiglio di Stato) nelle cause che hanno dato luogo alle sentenze del 10 dicembre 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), e del 10 dicembre 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), ha portato quest'ultimo ad adottare, in dette sentenze, una soluzione basata su un'interpretazione delle disposizioni degli articoli 49 e 63 TFUE in contrasto con quella accolta nella presente sentenza, il che implica che l'esistenza di un dubbio ragionevole in merito a tale interpretazione non poteva essere escluso nel momento in cui il Conseil d'État (Consiglio di Stato) ha statuito.

113 Di conseguenza, senza che occorra analizzare gli altri argomenti addotti dalla Commissione nell'ambito del presente motivo, si deve constatare che spettava al Conseil d'État (Consiglio di Stato), in quanto organo giurisdizionale avverso le cui decisioni non può proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, adire la Corte sul fondamento dell'articolo 267, terzo comma, TFUE, al fine di eliminare il rischio di un'errata interpretazione del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 9 settembre 2015, Ferreira da Silva e Brito e a., C?160/14, EU:C:2015:565, punto 44).

114 Di conseguenza, dal momento che il Conseil d'État (Consiglio di Stato) ha ommesso di adire la Corte, ai sensi del procedimento di cui all'articolo 267, terzo comma, TFUE, al fine di stabilire se occorresse rifiutare di prendere in considerazione, per il calcolo del rimborso dell'anticipo

d'imposta assolto da una società residente a titolo della distribuzione di dividendi versati da una società non residente tramite una controllata non residente, l'imposizione subita da tale seconda società sugli utili alla base di detti dividendi, sebbene l'interpretazione da esso accolta delle disposizioni del diritto dell'Unione nelle sentenze del 10 dicembre 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), e del 10 dicembre 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), non s'imponesse con un'evidenza tale da non lasciar adito ad alcun ragionevole dubbio, il quarto motivo deve essere accolto.

Sulle spese

115 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 ne ha fatto domanda e poiché la Repubblica francese è rimasta soccombente solo parzialmente, ciascuna parte deve essere condannata al pagamento delle proprie spese.

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

1) La Repubblica francese, avendo rifiutato di prendere in considerazione, per il calcolo del rimborso dell'anticipo d'imposta assolto da una società residente a titolo della distribuzione di dividendi versati da una società non residente tramite una controllata non residente, l'imposizione sugli utili alla base di tali dividendi subita da detta seconda società, sebbene il meccanismo nazionale di prevenzione della doppia imposizione economica consenta, nel caso di una catena di partecipazione prettamente interna, di neutralizzare l'imposizione a cui sono stati assoggettati i dividendi distribuiti da una società a ogni livello di tale catena di partecipazione, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli articoli 49 e 63 TFUE.

2) Poiché il Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia) ha omesso di adire la Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi del procedimento di cui all'articolo 267, terzo comma, TFUE, al fine di stabilire se occorresse rifiutare di prendere in considerazione, per il calcolo del rimborso dell'anticipo d'imposta assolto da una società residente a titolo della distribuzione di dividendi versati da una società non residente tramite una controllata non residente, l'imposizione subita da tale seconda società sugli utili alla base di detti dividendi, sebbene l'interpretazione da esso accolta delle disposizioni del diritto dell'Unione nelle sentenze del 10 dicembre 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), e del 10 dicembre 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), non s'imponesse con un'evidenza tale da non lasciar adito ad alcun ragionevole dubbio, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 267, terzo comma, TFUE.

3) Per il resto, il ricorso è respinto.

4) La Commissione europea e la Repubblica francese sopporteranno ciascuna le proprie spese.

Firme

* Lingua processuale: il francese.