

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

6 marzo 2007 *

Nel procedimento C-292/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Finanzgericht Köln (Germania), con ordinanza 24 giugno 2004, pervenuta in cancelleria il 9 luglio 2004, nella causa tra

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

e

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, R. Schintgen e J. Klučka, presidenti di sezione, J. N. Cunha Rodrigues, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta e dai sigg. M. Ilesič, J. Malenovský, U. Lohmus e E. Levits (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. A. Tizzano, successivamente sig.ra C. Stix-Hackl
cancellieri: sig. B. Fülöp e sig.ra K. Sztranc-Stawiczek, amministratori

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale dell'8 settembre 2005,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. Meilicke e le sig.re Weyde e Stöffler, dal sig. W. Meilicke e dalla sig.ra R. Portner, Rechtsanwälte;

- per il governo tedesco, dal sig. C. Quassowski, dalla sig.ra A. Tiemann e dal sig. R. Stotz, in qualità di agenti, assistiti dalla sig.ra K.-T. Stopp, Rechtsanwalt;

- per il governo del Regno Unito, dal sig. T. Ward, barrister;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. K. Gross e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dall'avvocato generale Tizzano, presentate all'udienza del 10 novembre 2005,

vista l'ordinanza di riapertura della fase orale 7 aprile 2006 e in seguito alla trattazione orale del 30 maggio 2006,

considerate le osservazioni presentate:

- per il sig. Meilicke e le sig.re Weyde e Stöffler, dai sigg. W. Meilicke e D.E. Rabback, Rechtsanwälte;

- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma, R. Stotz e V. Rietmeyer, in qualità di agenti;

- per il governo ceco, dal sig. T. Boček, in qualità di agente;

- per il governo danese, dal sig. J. Molde, in qualità di agente;

- per il governo ellenico, dal sig. K. Georgiadi, in qualità di agente;

- per il governo spagnolo, dal sig. J.M. Rodríguez Cárcamo, in qualità di agente;

- per il governo francese, dal sig. J.-C. Gracia, in qualità di agente;

- per il governo ungherese, dalle sig.re R. Somssich e A. Müller, in qualità di agenti;

- per il governo olandese, dal sig. M. de Grave, in qualità di agente;

- per il governo austriaco, dal sig. H. Dossi, in qualità di agente;

- per il governo svedese, dalle sig.re K. Wistrand e A. Falk, in qualità di agenti;

- per il governo del Regno Unito, dal sig. P. Baker, QC;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. K. Gross e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale Stix-Hackl, presentate all'udienza del 5 ottobre 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 56 CE e 58 CE.

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da una parte, il sig. W. Meilicke e le sig.re H. C. Weyde e M. Stöffler, in qualità di eredi del sig. H. Meilicke, deceduto il 3 maggio 1997, e, dall'altra, il Finanzamt Bonn-Innenstadt (ufficio delle imposte di Bonn-Innenstadt; in prosieguo: il «Finanzamt») in merito alla tassazione dei dividendi versati al defunto negli anni 1995-1997 da società aventi sede in Danimarca e nei Paesi Bassi.

Contesto normativo

Il diritto comunitario

- 3 L'art. 56, n. 1, CE, contenuto nel capo 4, intitolato «Capitali e pagamenti», del Titolo III, intitolato «Libera circolazione delle persone, dei servizi e dei capitali»,

della parte terza del Trattato CE, dedicata alle politiche della Comunità, dispone quanto segue:

«Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi».

4 L'art. 58, n. 1, CE stabilisce quanto segue:

«Le disposizioni dell'articolo 56 non pregiudicano il diritto degli Stati membri:

a) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale;

(...)».

5 L'art. 58, n. 3, CE così recita:

«Le misure e le procedure di cui ai paragrafi 1 e 2 non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 56».

La normativa tedesca applicabile negli anni 1995-1997

- 6 In conformità ai §§ 1, 2 e 20 della legge tedesca relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz) 7 settembre 1990 (BGBl. 1990 I, pag. 1898), come modificata dalla legge 13 settembre 1993 (BGBl. 1993 I, pag. 1569; in prosieguo: l'«EStG»), i dividendi spettanti ad una persona domiciliata in Germania e quindi, per quanto concerne l'imposta sul reddito, fiscalmente residente in Germania, sono ivi imponibili in quanto redditi da capitale.
- 7 In conformità al § 27, n. 1, della legge tedesca relativa all'imposta sulle società (Körperschaftsteuergesetz) 11 marzo 1991 (BGBl. 1991 I, pag. 638), come modificata dalla legge 13 settembre 1993, i dividendi distribuiti da società di capitali, le quali, per quanto concerne l'imposta sulle società, siano fiscalmente residenti in Germania, sono tassati a titolo di tale imposta nella misura del 30%. Tale circostanza si concretizza in una distribuzione del 70% degli utili al lordo delle imposte e in un credito d'imposta pari a 30/70, ossia 3/7 dei dividendi percepiti.
- 8 In forza del § 36, n. 2, punto 3, dell'EStG, tale credito d'imposta si applica solo ai dividendi percepiti da società di capitali fiscalmente residenti in Germania. Pertanto, i soggetti passivi dell'imposta sul reddito fiscalmente residenti in Germania beneficiano del detto credito d'imposta quando percepiscono dividendi di società tedesche, ma non quando percepiscono dividendi di società straniere.

Causa principale e questione pregiudiziale

- 9 Il sig. H. Meilicke, che era domiciliato in Germania, possedeva azioni di società aventi sede nei Paesi Bassi ed in Danimarca. Negli anni 1995-1997 egli ha percepito, a tale titolo, dividendi per un importo totale pari a 39 631,32 marchi tedeschi (DEM), ossia EUR 20 263,17.
- 10 Con lettera datata 30 ottobre 2000 i ricorrenti nella causa principale hanno chiesto al Finanzamt un credito d'imposta pari a 3/7 di tali dividendi, da detrarre dall'imposta sul reddito stabilita a nome del sig. H. Meilicke.
- 11 Il Finanzamt ha respinto tale domanda, in quanto solo l'imposta sulle società che colpisca una società fiscalmente residente in Germania può essere imputata all'imposta sul reddito.
- 12 I ricorrenti nella causa principale hanno proposto un ricorso contro tale decisione dinanzi al Finanzgericht Köln (Sezione tributaria del Tribunale di Colonia).

- 13 In tali circostanze, il Finanzgericht Köln ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il § 36, n. 2, punto 3, dell'[EStG] (...), ai cui sensi si detrae dall'imposta sul reddito solo l'imposta sulle società o associazioni fiscalmente residenti in Germania, nella misura dei 3/7 delle entrate ai sensi del § 20, n. 1, punti 1 o 2, dell'EStG, sia compatibile con gli artt. 56, n. 1, CE, e 58, n. 1, lett. a), e n. 3, CE».

Sulla questione pregiudiziale

Nel merito

- 14 Come sottolineato dai ricorrenti nella causa principale, il Finanzgericht Köln ha presentato la domanda di pronuncia pregiudiziale prima della pronuncia della sentenza 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen (Racc. pag. I-7477).
- 15 Al punto 54 di tale sentenza, la Corte è giunta alla conclusione che nel calcolo di un credito d'imposta concesso ad un azionista fiscalmente residente in Finlandia, che abbia ricevuto dividendi da una società avente sede in Svezia, si deve tenere conto

dell'imposta effettivamente pagata dalla società avente sede in tale altro Stato membro, come determinata in base alle norme generali applicabili al calcolo della base imponibile nonché dell'aliquota dell'imposta sulle società in quest'ultimo Stato membro.

- 16 Dal fascicolo sottoposto alla Corte emerge che, negli anni in questione, l'aliquota dell'imposta sulle società era pari al 34% in Danimarca e al 35% nei Paesi Bassi. Nelle loro osservazioni dinanzi alla Corte, i ricorrenti nella causa principale hanno affermato che la domanda proposta all'amministrazione fiscale tedesca avrebbe dovuto essere intesa, pertanto, come una rivendicazione di un credito d'imposta pari non ai 3/7 dei redditi ai sensi del § 20, n. 1, punti 1 o 2, dell'ESTG, bensì ai 34/66 dei detti redditi per i dividendi di origine danese e ai 35/65 per quelli d'origine olandese.
- 17 Da parte sua, il governo tedesco, pur affermando che la citata sentenza Manninen non può essere applicata alla controversia oggetto della causa principale, precisa che, nel contesto del sistema di imputazione integrale previsto dalla normativa tedesca per le distribuzioni di dividendi di origine nazionale, la frazione di 3/7 dei dividendi prevista dalla detta legislazione non costituisce un'imputazione forfettaria, bensì collegata all'importo dell'aliquota dell'imposta sulle società del 30% in caso di distribuzione di dividendi. Nell'ipotesi di una distribuzione di dividendi di origine straniera, quindi, non potrebbe essere concesso un credito d'imposta pari a 3/7 dei dividendi percepiti, che non sarebbe collegato all'aliquota applicabile agli utili distribuiti conformemente alla normativa relativa all'imposta sulle società dello Stato membro nel cui territorio ha sede la società distributrice dei detti dividendi.
- 18 Alla luce di ciò, occorre considerare che il giudice del rinvio, con la sua questione pregiudiziale, chiede in sostanza se gli artt. 56 CE e 58 CE debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa tributaria in forza della quale, in

occasione di una distribuzione di dividendi da parte di una società di capitali, un azionista soggetto passivo fiscalmente residente in uno Stato membro beneficia di un credito d'imposta, calcolato in funzione dell'aliquota gravante sugli utili distribuiti a titolo dell'imposta sulle società, quando la società distributrice ha sede nello stesso Stato membro, ma non quando la detta società ha sede in un altro Stato membro.

- 19 Per giurisprudenza costante, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (sentenze 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. I-2651, punto 19, e Manninen, citata, punto 19).
- 20 Orbene, una normativa fiscale come quella di cui alla causa principale costituisce una restrizione ai sensi dell'art. 56 CE.
- 21 Occorre infatti constatare che il credito d'imposta previsto dalla normativa tributaria tedesca di cui alla causa principale, come quello previsto dalla normativa finlandese descritta nella citata sentenza Manninen, ha lo scopo di prevenire la doppia imposizione degli utili delle società tedesche distribuiti agli azionisti: l'imposta dovuta dalla società che distribuisce dividendi a titolo di imposta sulle società viene imputata all'imposta dovuta dall'azionista a titolo di imposta sul

reddito gravante sui redditi da capitale. Da tale sistema risulta, in definitiva, che i dividendi vengono ormai tassati in capo all'azionista solo nella misura in cui non lo siano già stati, a titolo di utili distribuiti, in capo alla società (v., in questo senso, sentenza Manninen, citata, punto 20).

22 Dato che il credito d'imposta si applica unicamente sui dividendi versati da società aventi sede in Germania, la detta normativa sfavorisce i soggetti passivi dell'imposta sul reddito fiscalmente residenti in tale Stato membro che percepiscono dividendi da società aventi sede in altri Stati membri. Tali persone, infatti, sono soggette, per quanto le concerne, a tassazione senza poter imputare all'imposta gravante sui redditi da capitale l'imposta sulle società dovuta da tali società nello Stato membro in cui hanno sede (v., in questo senso, sentenza Manninen, citata, punto 20).

23 Ne consegue che la normativa tributaria di cui alla causa principale può produrre l'effetto di dissuadere le persone fiscalmente residenti in Germania dall'investire i loro capitali in società aventi sede in altri Stati membri.

24 Per converso, la suddetta normativa può produrre un effetto restrittivo nei riguardi di tali società in quanto costituisce, nei loro confronti, un ostacolo alla raccolta di capitali in Germania. Infatti, dal momento che i dividendi da capitale di origine extratedesca sono trattati in maniera meno favorevole, sul piano tributario, rispetto ai dividendi distribuiti da società aventi sede in Germania, le azioni delle società stabilite in altri Stati membri sono meno attraenti per gli investitori residenti in Germania rispetto a quelle di società aventi sede in quest'ultimo Stato membro (v. sentenze 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen, Racc. pag. I-4071, punto 35;

Manninen, citata, punto 23, e 12 dicembre 2006, causa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Racc. pag. I-11753, punto 64).

- ²⁵ Basandosi sulle sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann (Racc. pag. I-249), e causa C-300/90, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-305), il governo tedesco sostiene che la normativa in questione nella causa principale è giustificata dalla necessità di garantire la coerenza del regime tributario nazionale.
- ²⁶ A tale proposito occorre ricordare che, per costante giurisprudenza, perché un argomento fondato su tale giustificazione venga accolto, occorre che sussista un nesso diretto tra l'agevolazione fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale agevolazione tramite un prelievo fiscale determinato (sentenza Manninen, citata, punto 42).
- ²⁷ D'altra parte, un argomento fondato sulla necessità di salvaguardare la coerenza di un regime tributario va valutato alla luce della finalità della normativa fiscale di cui trattasi (sentenza Manninen, citata, punto 43).
- ²⁸ Anche se la normativa tributaria tedesca si fonda su un nesso tra l'agevolazione fiscale ed il prelievo fiscale compensativo, in quanto prevede che il credito d'imposta concesso all'azionista soggetto passivo dell'imposta sul reddito, fiscalmente residente in Germania, sia calcolato in base all'imposta sulle società dovuta dalla

società avente sede in tale Stato membro sugli utili da questa distribuiti, tale normativa non sembra necessaria a preservare la coerenza del regime tributario tedesco (v., in questo senso, sentenza Manninen, citata, punto 45).

29 Infatti, lo scopo perseguito dalla normativa tributaria tedesca è quello di eliminare la doppia imposizione degli utili delle società distribuiti sotto forma di dividendi. Alla luce di tale obiettivo, la coerenza del detto regime tributario resta garantita sempreché perduri la correlazione tra l'agevolazione fiscale concessa all'azionista e l'imposta dovuta a titolo d'imposta sulle società. Pertanto, in un'ipotesi quale quella di cui alla causa principale, la concessione ad un azionista soggetto passivo dell'imposta sul reddito, fiscalmente residente in Germania e titolare di azioni di una società avente sede in un altro Stato membro, di un credito d'imposta calcolato in base all'imposta da questa dovuta a titolo d'imposta sulle società in tale ultimo Stato membro non comprometterebbe la coerenza del regime tributario tedesco e costituirebbe una misura meno restrittiva per la libera circolazione dei capitali di quella prevista dalla normativa tributaria tedesca (v., per analogia, sentenza Manninen, citata, punto 46).

30 Certamente, la concessione di un credito d'imposta in base all'imposta sulle società dovuta in un altro Stato membro può produrre l'effetto, nei confronti della Repubblica federale di Germania, di ridurne le entrate tributarie relative ai dividendi versati da società aventi sede in altri Stati membri. Tuttavia, da una giurisprudenza costante emerge che la riduzione delle entrate tributarie non può essere considerata un motivo imperativo di interesse generale che possa essere fatto valere per giustificare un provvedimento che sia, in linea di principio, in contrasto con una libertà fondamentale (citate sentenze Verkooijen, punto 59, e Manninen, punto 49).

- 31 Alla luce delle circostanze suesposte, occorre risolvere la questione pregiudiziale sollevata dichiarando che gli artt. 56 CE e 58 CE devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa tributaria in forza della quale, in occasione di una distribuzione di dividendi da parte di una società di capitali, un azionista soggetto passivo fiscalmente residente in uno Stato membro beneficia di un credito d'imposta, calcolato in funzione dell'aliquota gravante sugli utili distribuiti a titolo dell'imposta sulle società, quando la società distributrice ha sede nello stesso Stato membro, ma non quando la detta società ha sede in un altro Stato membro.

Sugli effetti nel tempo della presente sentenza

- 32 Nelle sue osservazioni, il governo tedesco ha prospettato la possibilità che la Corte, nel caso in cui giudicasse che una normativa nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale è incompatibile con gli artt. 56 CE e 58 CE, limiti nel tempo gli effetti della presente sentenza.
- 33 A sostegno della sua richiesta il detto governo, da un lato, ha attirato l'attenzione della Corte sulle gravi conseguenze finanziarie che produrrebbe una siffatta decisione e, dall'altro, ha sostenuto che, prima della pronuncia della citata sentenza Verkooijen, la Repubblica federale di Germania poteva ritenere la normativa controversa conforme al diritto comunitario.

- 34 Si deve ricordare al riguardo che, secondo una giurisprudenza costante, l'interpretazione che la Corte fornisce di una norma di diritto comunitario, nell'esercizio della competenza attribuitale dall'art. 234 CE, chiarisce e precisa il significato e la portata della norma stessa, come deve o avrebbe dovuto essere intesa e applicata sin dal momento della sua entrata in vigore. Ne deriva che la norma così interpretata può e deve essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e costituitisi prima della sentenza che statuisce sulla domanda d'interpretazione, sempreché, d'altro canto, sussistano i presupposti per sottoporre al giudice competente una lite relativa all'applicazione di detta norma (v., in particolare, sentenze 3 ottobre 2002, causa C-347/00, *Barreira Pérez*, Racc. pag. I-8191, punto 44, e 17 febbraio 2005, cause riunite C-453/02 e C-462/02, *Linneweber e Akritidis*, Racc. pag. I-1131, punto 41).
- 35 Solo in via eccezionale, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, la Corte può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede (v., in particolare, sentenze 23 maggio 2000, causa C-104/98, *Buchner e a.*, Racc. pag. I-3625, punto 39, nonché *Linneweber e Akritidis*, citata, punto 42).
- 36 Per costante giurisprudenza della Corte, inoltre, siffatta limitazione può essere ammessa solo nella sentenza stessa che statuisce sull'interpretazione richiesta (sentenze 2 febbraio 1988, causa 309/85, *Barra*, Racc. pag. 355, punto 13, e *Blaizot*, causa 24/86, Racc. pag. 379, punto 28; 16 luglio 1992, causa C-163/90, *Legros e a.*, Racc. pag. I-4625, punto 30; 15 dicembre 1995, causa C-415/93, *Bosman e a.*, Racc. pag. I-4921, punto 142, e 9 marzo 2000, causa C-437/97, *EKW e Wein & Co.*, Racc. pag. I-1157, punto 57).

- 37 È infatti necessario che ci sia un momento unico di determinazione degli effetti nel tempo dell'interpretazione richiesta alla Corte e da quest'ultima fornita in merito ad una disposizione di diritto comunitario. A tale proposito, il principio secondo cui una limitazione può essere ammessa solo nella sentenza stessa che statuisce sull'interpretazione richiesta garantisce la parità di trattamento degli Stati membri e degli altri soggetti dell'ordinamento nei confronti di tale diritto e rispetta, allo stesso modo, gli obblighi derivanti dal principio della certezza del diritto.
- 38 L'interpretazione richiesta con il presente rinvio pregiudiziale riguarda il trattamento fiscale che uno Stato membro deve riservare, nell'ambito di un sistema nazionale inteso a prevenire o ad attenuare la doppia imposizione economica, a dividendi distribuiti da una società avente sede in un altro Stato membro. A tale riguardo, dal punto 62 della citata sentenza Verkooijen risulta che il diritto comunitario osta ad una disposizione di legge di uno Stato membro che subordini la concessione di un'esenzione dall'imposta sul reddito alla quale sono soggetti i dividendi versati a persone fisiche in possesso di azioni alla condizione che tali dividendi siano versati da società aventi sede nel detto Stato membro.
- 39 Ebbene, è giocoforza constatare che la Corte non ha limitato nel tempo gli effetti della detta sentenza.
- 40 Inoltre, i principi accolti nella citata sentenza Verkooijen, che hanno così chiarito gli obblighi derivanti dal principio della libera circolazione dei capitali in materia di dividendi percepiti da persone residenti da parte di società non residenti, sono stati confermati dalle sentenze 15 luglio 2004, causa C-315/02, Lenz (Racc. pag. I-7063), e Manninen, citata (v., altresì, sentenza Test Claimants in the FII Group Litigation, citata, punto 215).

41 Pertanto, gli effetti della presente sentenza non devono essere limitati nel tempo.

Sulle spese

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

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

Gli artt. 56 CE e 58 CE devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa tributaria in forza della quale, in occasione di una distribuzione di dividendi da parte di una società di capitali, un azionista soggetto passivo fiscalmente residente in uno Stato membro beneficia di un credito d'imposta, calcolato in funzione dell'aliquota gravante sugli utili distribuiti a titolo dell'imposta sulle società, quando la società distributrice ha sede nello stesso Stato membro, ma non quando la detta società ha sede in un altro Stato membro.

Firme