

**Causa C-436/23****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

13 luglio 2023

**Giudice del rinvio:**

Hof van Beroep te Gent (Corte d'appello di Gent, Belgio)

**Data della decisione di rinvio:**

13 giugno 2023

**Ricorrente:**

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën (Stato belga / Servizio pubblico federale delle Finanze)

**Resistente:**

Volvo Group Belgium NV

**Oggetto del procedimento principale**

La presente domanda è stata presentata nel quadro di un procedimento relativo a una normativa che ha introdotto una «fairness tax». Il Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio) ha annullato detta normativa, ma ne ha mantenuto in vigore gli effetti, tra gli altri, per gli anni impositivi 2015 e 2016, cosicché per detti esercizi la resistente restava debitrice della fairness tax. In primo grado le cartelle concernenti l'imposta in oggetto sono state annullate. Lo Stato belga ha impugnato tale decisione.

**Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale**

Nella presente domanda di pronuncia pregiudiziale, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, il giudice del rinvio presenta una questione sul mantenimento degli effetti di norme legislative che impongono una fairness tax dopo l'annullamento della stessa ad opera del Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio). Esso si chiede, in particolare, se la decisione di mantenimento degli effetti della norma da

parte del Grondwettelijk Hof configuri una violazione della libertà di stabilimento, sancita dall'articolo 49 TFUE, in una situazione in cui il giudice del rinvio disapplica detta decisione nei confronti di società non residenti con una stabile organizzazione in Belgio giacché le disposizioni di cui trattasi violano la libertà di stabilimento, per cui siffatte società sono improvvisamente trattate in modo più favorevole rispetto a società figlie di società non residenti che sono ancora soggette alla fairness tax in parola.

### **Questione pregiudiziale**

Se l'articolo 49 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella contestata dinanzi al hof (Corte d'appello, Belgio) [segnatamente, una normativa che è stata annullata dal Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio) ma i cui effetti sono stati tuttavia mantenuti in violazione della libertà di stabilimento, con la conseguenza che la normativa nazionale i cui effetti sono mantenuti in vigore deve essere disapplicata nei confronti degli utili distribuiti da società stabilite in un altro Stato membro con una stabile organizzazione in Belgio], e grazie alla quale

- sia dovuta un'imposta sulla distribuzione di utili che non sono stati ricompresi nel risultato d'esercizio definitivo imponibile di una società residente, nei confronti della quale una società stabilita in un altro Stato membro ha un'influenza tale sulla sua strategia da poterne determinare le attività,
- mentre l'imposta in parola non è dovuta sugli utili di cui trattasi se detta società stabilita in un altro Stato membro esercita le proprie attività in Belgio mediante una stabile organizzazione/filiale.

### **Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere**

TFUE, articolo 49

### **Disposizioni di diritto nazionale fatte valere**

Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (legge recante diverse disposizioni, del 30 luglio 2013) (Belgisch Staatsblad, 1° agosto 2013), articoli da 43 a 51

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Codice delle imposte sui redditi 1992, in prosieguo: il «CIR 92»), articoli 219ter e 233, paragrafo 3

Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, (legge speciale del 6 gennaio 1989 sulla Corte costituzionale) articolo 8, paragrafo 3

## Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 Con gli articoli da 43 a 51 della legge del 30 luglio 2013 recante diverse disposizioni è stato modificato il codice delle imposte sui redditi del 1992 (in prosieguo: «CIR 92»). In tale occasione è stata introdotta una «fairness tax», un'imposta distinta dall'imposta sulle società e dall'imposta per i non-residenti, gravante sulle società residenti e non residenti nel caso in cui tali società distribuiscano dividendi che, per effetto della fruizione di determinate agevolazioni fiscali previste dal regime fiscale nazionale, non siano ricompresi nel loro risultato d'esercizio imponibile definitivo. La fairness tax mira alla tassazione degli utili distribuiti senza essere stati assoggettati all'imposta sulle società o all'imposta per i non residenti.
- 2 Il 31 gennaio 2014 è stato presentato al Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio) un ricorso di annullamento dei suddetti articoli della legge del 30 luglio 2013. In tale quadro il Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale) ha presentato questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia, che hanno dato luogo alla sentenza la sentenza del 17 maggio 2017 (C-68/15, X/Ministerraad, ECLI:EU:C:2017:379), in cui la Corte dichiara, tra l'altro, che il giudice nazionale deve verificare se le modalità di determinazione della base imponibile della fairness tax non conducano di fatto a un trattamento meno favorevole della società non residente rispetto ad una società residente e deve eventualmente constatare una violazione della libertà di stabilimento.
- 3 Il Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio) ha annullato la normativa relativa alla fairness tax con sentenza del 1° marzo 2018, ma ha mantenuto in sostanza gli effetti delle disposizioni annullate per gli esercizi dal 2014 al 2018. L'articolo 8, paragrafo 3, della legge speciale del 6 gennaio 1989 offre al Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale) la possibilità di regolare essa stessa, con decisione generale, la portata del mantenimento degli effetti di disposizioni annullate. Il Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale) dispone di detta possibilità di mitigarne l'efficacia erga omnes e ex tunc, in considerazione del principio della certezza del diritto.
- 4 La resistente nel procedimento principale nel quadro dell'imposta societaria era debitrice per gli esercizi 2015 e 2016 anche della fairness tax. Essa ha presentato opposizione.
- 5 Il ricorrente ha respinto le opposizioni in quanto infondate, sulla base della decisione del Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio) di mantenimento degli effetti delle disposizioni annullate.
- 6 La resistente nel procedimento principale ha allora presentato ricorso dinanzi al rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, (tribunale di primo grado delle Fiandre orientali, sede di Gent), che ha annullato le cartelle concernenti l'imposta societaria in oggetto per gli esercizi 2015 e 2016.

- 7 Il giudice di primo grado ha dichiarato, segnatamente, che la decisione del Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio) di mantenimento degli effetti delle disposizioni annullate violava la libertà di stabilimento. Dalla sentenza della Corte di giustizia del 17 maggio 2017 discende infatti che l'articolo 233, paragrafo 3, CIR 92 – in base al quale le stabili organizzazioni belghe di società non residenti in linea di principio sono assoggettate alla fairness tax, anche se gli utili della stabile organizzazione belga non sono ricompresi nei dividendi distribuiti dalle società non residenti – viola la libertà di stabilimento, giacché in questo modo società non residenti con una stabile organizzazione in Belgio ricevono un trattamento meno favorevole rispetto a società residenti. Detto articolo deve dunque essere disapplicato nei confronti di società non residenti con una stabile organizzazione in Belgio, dal che a sua volta discende che siffatte società sono trattate in modo più favorevole rispetto a società residenti, tra cui società figlie di società non residenti, come la resistente nel procedimento principale, posto che la fairness tax viene mantenuta soltanto nei riguardi di società residenti.
- 8 Il ricorrente nel procedimento principale ha impugnato la decisione dinanzi al giudice del rinvio, che ha deciso di presentare una questione pregiudiziale alla Corte di giustizia.

#### **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

- 9 **Il ricorrente** sostiene che non si può constatare alcuna violazione della libertà di stabilimento dato che non è chiaro come debba essere determinata la base imponibile per le stabili organizzazioni belghe, cosicché non si può stabilire se dette modalità di determinazione siano sfavorevoli o meno rispetto a quelle di calcolo della base imponibile per società belghe. Anche se venisse accertata una restrizione della libertà di stabilimento, non si configurerebbe alcuna violazione del principio di uguaglianza o della libertà di stabilimento, atteso che le stabili organizzazioni belghe e le società figlie belghe si trovano in una situazione diversa. Inoltre una restrizione è giustificata anche da motivi imperativi di interesse generale.
- 10 Secondo il ricorrente, il giudice di primo grado avrebbe dunque dovuto rispettare la decisione di mantenimento degli effetti delle disposizioni annullate.
- 11 Il ricorrente afferma inoltre che le disposizioni legislative di introduzione della fairness tax possono essere esaminate alla luce del diritto dell'Unione, ma non può esserlo la decisione del Grondwettelijk Hof di mantenimento dei loro effetti (Corte costituzionale, Belgio).
- 12 **La resistente** sostiene che è stata violata la libertà di stabilimento sancita all'articolo 49 TFUE. In considerazione della decisione del Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio) di mantenere gli effetti delle disposizioni annullate per gli esercizi dal 2014 al 2018 e della circostanza che l'articolo 233, paragrafo 3, CIR 92 deve essere disapplicato, a causa di violazione della libertà di

stabilimento, nei confronti di società non residenti con una stabile organizzazione in Belgio, la fairness tax è invece applicabile a società residenti (tra cui anche le società figlie di società non residenti come essa stessa), ma non a stabili organizzazioni belghe di società non residenti. Ciò comporta che la società madre – che di regola sulla base della libertà di stabilimento può scegliere liberamente la forma giuridica (filiale, società figlia o agenzia) per l'esercizio delle sue attività in Belgio – viene illegittimamente limitata in questa scelta. Non esiste una giustificazione per tutto ciò ed entrambe le categorie di persone giuridiche si trovano in una situazione identica alla luce dell'obiettivo della fairness tax.

- 13 Siffatta restrizione della libertà di stabilimento non è neppure proporzionata, posto che trova il suo fondamento nell'articolo 8, paragrafo 3, della legge speciale del 6 gennaio 1989, che offre al Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio) la possibilità di escludere, dalla sua decisione di mantenimento degli effetti di una disposizione annullata, gli interessati che hanno presentato tempestivamente opposizione, come la resistente nel procedimento principale, e che non si può prevedere se tale giudice si avvarrà di questa possibilità (cosa che nel caso di specie non ha fatto), risultando così compromesso il principio della certezza del diritto.

#### **Breve esposizione della motivazione del rinvio**

- 14 Il giudice del rinvio condivide il giudizio del giudice di primo grado nel senso che dall'articolo 233, paragrafo 3, CIR 92 discende che, a causa della decisione del Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio) di mantenimento degli effetti delle disposizioni annullate, una società non residente con una stabile organizzazione in Belgio è trattata meno favorevolmente di una società residente, tra cui una società figlia di una società non residente, come la resistente nel procedimento principale, e che pertanto detta disposizione configura una restrizione della libertà di stabilimento sancita all'articolo 49 TFUE. Per le stabili organizzazioni belghe di società non residenti la base imponibile della fairness tax è infatti collegata alla distribuzione di un dividendo fittizio formato dalla parte dei dividendi lordi distribuiti dalla società, corrispondenti alla parte positiva del risultato contabile della stabile organizzazione belga nel risultato contabile complessivo della società non residente. Da ciò discende che la stabile organizzazione è assoggettata alla fairness tax, anche se i dividendi delle società non residente non comprendono utili della stabile organizzazione belga che ricadono nella giurisdizione tributaria belga. Per contro, la base imponibile della fairness tax per una società residente è sempre determinata dal risultato fiscale belga.
- 15 Siffatta restrizione della libertà di stabilimento non riguarda situazioni che non sono oggettivamente comparabili e non può neppure essere giustificata da motivi imperativi di interesse generale. Tale restrizione deve dunque essere dichiarata inapplicabile.

- 16 Atteso che, in considerazione della decisione di mantenimento degli effetti delle disposizioni annullate e del fatto che l'articolo 233, paragrafo 3, CIR 92, viene disapplicato nei confronti di stabili organizzazione belghe di società non residenti, mentre la fairness tax è applicabile a società figlie di società non residenti e non alle stabili organizzazioni di queste ultime, il giudice del rinvio si chiede se ciò configuri una violazione dell'articolo 49 TFUE.

DOCUMENTO DI LAVORO