

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

14 novembre 2006 \*

Nel procedimento C-513/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Rechtbank van eerste aanleg te Gent (Belgio), con decisione 1° dicembre 2004, pervenuta in cancelleria il 15 dicembre 2004, nella causa tra

**Mark Kerckhaert,**

**Bernadette Morres**

e

**Belgische Staat,**

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts e E. Juhász, presidenti di sezione, dal sig. J.N. Cunha Rodrigues, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. G. Arestis, A. Borg Barthet ed E. Levits (relatore), giudici,

\* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig. L.A. Geelhoed  
cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale dell'11 gennaio 2006,

considerate le osservazioni presentate:

- per il sig. Kerckhaert e la sig.ra Morres, dai sigg. L. De Broe e P. Wytinck, advocaten;
- per il governo belga, dalla sig.ra E. Dominkovits e dal sig. M. Wimmer, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e U. Forsthoff, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- per il governo olandese, dalla sig.ra H.G. Sevenster, in qualità di agente;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra C. Jackson, in qualità di agente, assistita dalla sig.ra S. Moore, barrister;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e W. Wils, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 aprile 2006,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- <sup>1</sup> La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 73 B, n. 1, del trattato CE (divenuto art. 56, n. 1, CE).
  
- <sup>2</sup> Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede contrapposti il sig. Kerckhaert e la sig.ra Morres (in prosieguo: i «coniugi Kerckhaert-Morres») alla Gewestelijke Directie Antwerpen I (in prosieguo: l'«amministrazione fiscale belga») in merito al rifiuto da parte di quest'ultima di concedere loro l'imputazione della quota forfettaria di imposta straniera del 15 % prevista all'art. 19 A, n. 1, secondo comma, della convenzione 10 marzo 1964 tra il Belgio e la Francia, diretta ad evitare le doppie imposizioni ed a stabilire norme di reciproca assistenza giuridica ed amministrativa in materia di imposte sul reddito, come modificata dal protocollo aggiuntivo firmato il 15 febbraio 1971 (in prosieguo: la «convenzione franco-belga»).

## **La normativa fiscale belga**

### *Il codice delle imposte sul reddito*

- 3 Il forza dell'art. 171, n. 3, del codice delle imposte sul reddito (in prosieguo: il «codice delle imposte»), i dividendi sono imponibili all'aliquota del 25 %.
  
- 4 L'art. 187 del codice delle imposte prevedeva inizialmente che, per quanto riguardava i redditi provenienti da azioni o quote e da capitali investiti che erano stati assoggettati all'estero ad un'imposta sul reddito, ad un'imposta sulle società o ad un'imposta per i non residenti, l'imposta venisse previamente diminuita di una quota forfettaria di tale imposta straniera.
  
- 5 A seguito di modifiche legislative, le persone fisiche non possono più pretendere il beneficio di tale credito d'imposta per imputazione qualora percepiscano dividendi di imprese stabilite in un altro Stato, provenienti da redditi che sono già stati assoggettati ad imposta in tale Stato a titolo di imposta sul reddito, di modo che tali redditi sono assoggettati all'imposta trattenuta alla fonte nel detto Stato, nonché all'imposta all'aliquota del 25 % prevista all'art. 171, n. 3, del codice delle imposte.

### *La convenzione franco-belga*

- 6 La convenzione franco-belga intende, in particolare, evitare le situazioni di doppia imposizione che possono verificarsi nel caso di prelievi a titolo d'imposta sul reddito a carico di un'unica persona in Francia ed in Belgio.

7 Essa prevede all'art. 15, n. 3, quanto segue:

«I dividendi pagati da una società stabilita in Francia che conferirebbero il diritto ad un credito d'imposta per imputazione se ricevuti da residenti in Francia, conferiscono il diritto a tale credito d'imposta anche ai residenti in Belgio, previa deduzione della ritenuta alla fonte calcolata all'aliquota del 15 % sul dividendo lordo, consistente nell'importo del dividendo distribuito maggiorato del credito d'imposta».

8 L'art. 19 A, n. 1, della medesima convenzione stabilisce che, quando i dividendi vengono pagati da una società stabilita in Francia ad un residente in Belgio che non sia una società soggetta all'imposta sulle società, e quando questi dividendi sono stati effettivamente assoggettati alla ritenuta alla fonte in Francia, l'imposta dovuta in Belgio sul loro ammontare, al netto della ritenuta francese, sia ridotta, da un lato, di qualsiasi ritenuta alla fonte riscossa al tasso normale e, dall'altro, della quota forfettaria di imposta straniera deducibile alle condizioni fissate dalla legge belga, e tale quota non dev'essere inferiore al 15 % di questo importo netto.

### **La controversia principale e la questione pregiudiziale**

9 I coniugi Kerckhaert-Morres, residenti in Belgio, hanno percepito nel corso degli anni 1995 e 1996 dividendi della società Eurofers SARL stabilita in Francia.

- 10 Una parte delle somme percepite corrispondeva al credito d'imposta per imputazione, per l'ammontare del 50% dei dividendi versati, concesso dalle autorità fiscali francesi in forza dell'art. 15, n. 3, della convenzione franco-belga a titolo di compensazione dell'imposta sulle società. In conformità alla detta disposizione, tale credito d'imposta per imputazione è assimilato ad un reddito da dividendi. I dividendi lordi hanno subito in Francia un prelievo del 15% mediante ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito.
- 11 I coniugi Kerckhaert-Morres hanno dichiarato di aver percepito dalla Eurofers SARL BEF 34 566 204 (EUR 856 873,81) e BEF 7 173 702 (EUR 177 831,43) a titolo, rispettivamente, dei redditi degli anni 1995 e 1996. Essi hanno chiesto nella loro dichiarazione dei redditi di ottenere il beneficio del vantaggio fiscale previsto all'art. 19 A, n. 1, della convenzione franco-belga, corrispondente all'imposta francese alla fonte.
- 12 Considerata la soppressione da parte del legislatore belga di tale vantaggio fiscale, la loro domanda è stata respinta.
- 13 Ritenendo che tale diniego del vantaggio fiscale di cui al procedimento principale avesse per effetto di sottoporre i dividendi di origine francese ad una pressione fiscale maggiore di quella esercitata sui dividendi delle società stabilite in Belgio, i coniugi Kerckhaert-Morres hanno adito il Rechtbank van eerste aanleg te Gent, allo scopo di far annullare la decisione dell'amministrazione fiscale belga che respingeva la loro domanda, invocando in particolare una violazione dell'art. 73 B, n. 1, del Trattato.

- 14 Considerando che la controversia dinanzi ad esso pendente necessitasse l'interpretazione del diritto comunitario, il Rechtbank van eerste aanleg te Gent ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 56, n. 1, CE (art. 73 B, n. 1, del Trattato CE al momento dei fatti controversi) debba essere interpretato nel senso che è vietata una restrizione derivante da una disposizione della normativa di uno Stato membro (nella specie il Belgio) relativa all'imposta sul reddito che assoggetta l'azionista ad una sola e medesima tariffa uniforme tanto per i dividendi di azioni delle società stabilite in detto Stato membro quanto per i dividendi di azioni di società non stabilite nello stesso Stato membro, senza ammettere tuttavia nei confronti dei dividendi di azioni di società non stabilite in detto Stato membro un'imputazione dell'imposta alla fonte applicata nell'altro Stato membro».

### **La questione pregiudiziale**

- 15 Occorre preliminarmente ricordare che, in forza di una giurisprudenza costante, benché la materia delle imposte dirette rientri nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx, Racc. pag. I-2493, punto 16; 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen, Racc. pag. I-4071, punto 32; 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2229, punto 21; 15 luglio 2004, causa C-315/02, Lenz, Racc. pag. I-7063, punto 19, nonché 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. I-7477, punto 19).
- 16 Nelle citate sentenze Verkooijen, Lenz e Manninen, la Corte ha ritenuto che la normativa degli Stati membri in causa stabilisse una differenza di trattamento tra i

redditi derivanti dai dividendi di società aventi sede nello Stato membro di residenza del contribuente interessato e quelli tratti dai dividendi di società aventi sede in un altro Stato membro, in quanto negava ai beneficiari di questi ultimi dividendi i vantaggi fiscali concessi agli altri. Avendo constatato che la situazione dei contribuenti che percepivano dividendi di società stabilite in un altro Stato membro non era obiettivamente diversa da quella dei contribuenti che percepivano dividendi di società stabilite nello Stato membro in cui erano residenti, la Corte ha dichiarato che le normative di cui si trattava costituivano un ostacolo alle libertà sancite dal Trattato.

17 Contrariamente a quanto sostengono i coniugi Kerckhaert-Morres, la causa principale è tuttavia diversa da quelle che hanno dato luogo alle citate sentenze, in quanto la legislazione fiscale belga non effettua alcuna distinzione tra i dividendi di società stabilite in Belgio e quelli di società stabilite in un altro Stato membro, visto che questi ultimi sono assoggettati, in conformità alla legge belga, ad un'aliquota identica del 25% a titolo di imposta sul reddito.

18 Inoltre, non si può accogliere l'argomento secondo cui, nella fattispecie, gli azionisti residenti in Belgio si troverebbero in una situazione diversa a seconda che percepiscano dividendi di una società stabilita nello stesso Stato membro o di una società stabilita in un altro Stato membro, in modo tale che un loro identico trattamento, cioè l'applicazione di un'aliquota unica di imposta sul reddito, sarebbe costitutivo di una discriminazione.

19 Vero è che una discriminazione può consistere non soltanto nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe, ma anche nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse (v. sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punto 30, nonché 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. I-2651, punto 26). Tuttavia, rispetto alla normativa fiscale dello Stato di residenza, la posizione dell'azionista che percepisce dividendi non diviene necessariamente diversa, ai sensi della detta giurisprudenza, per il solo fatto che egli li percepisce da una società stabilita in un altro Stato membro il quale, nell'esercizio della sua competenza fiscale, assoggetta tali dividendi ad una ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito.



- 20 In circostanze come quelle della fattispecie, le conseguenze svantaggiose che l'applicazione di un sistema di imposizione dei redditi, quale il regime belga di cui alla causa principale, potrebbe comportare derivano dall'esercizio parallelo da parte di due Stati membri della loro competenza fiscale.
- 21 Occorre al riguardo ricordare che le convenzioni che prevengono la doppia imposizione, come quelle previste all'art. 293 CE, servono ad eliminare o ad attenuare gli effetti negativi per il funzionamento del mercato interno che derivano dalla coesistenza di sistemi fiscali nazionali richiamata al punto precedente.
- 22 Orbene, il diritto comunitario, al suo stato attuale ed in una situazione come quella di cui alla causa principale, non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri con riferimento all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità. Infatti, fatta eccezione per la direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 6), la convenzione 23 luglio 1990 relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (GU L 225, pag. 10) e la direttiva del Consiglio 3 giugno 2003, 2003/48/CE, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (GU L 157, pag. 38), non è stata finora adottata, nell'ambito del diritto comunitario, alcuna misura di unificazione o di armonizzazione intesa ad eliminare le situazioni di doppia imposizione.
- 23 Ne consegue che spetta agli Stati membri adottare le misure necessarie per prevenire situazioni come quella di cui alla causa principale utilizzando, in particolare, i criteri di ripartizione seguiti nella prassi fiscale internazionale. È sostanzialmente questa la finalità della convenzione franco-belga, che effettua una ripartizione della competenza fiscale tra la Repubblica francese e il Regno del Belgio in simili situazioni. La detta convenzione non costituisce tuttavia oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale in esame.

24 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la questione sollevata nel senso che l'art. 73 B, n. 1, del trattato non osta alla normativa di uno Stato membro, quale la legislazione fiscale belga, che, nell'ambito dell'imposta sul reddito, assoggetta alla stessa aliquota d'imposta uniforme i dividendi di azioni di società stabilite sul territorio del detto Stato e i dividendi di azioni di società stabilite in un altro Stato membro, senza prevedere la possibilità di imputare l'imposta prelevata mediante ritenuta alla fonte in quest'altro Stato membro.

### **Sulle spese**

25 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:

**L'art. 73 B, n. 1, del Trattato CE (divenuto art. 56, n. 1, CE) non osta alla normativa di uno Stato membro, quale la legislazione fiscale belga, che, nell'ambito dell'imposta sul reddito, assoggetta alla stessa aliquota d'imposta uniforme i dividendi di azioni di società stabilite sul territorio del detto Stato e i dividendi di azioni di società stabilite in un altro Stato membro, senza prevedere la possibilità di imputare l'imposta prelevata mediante ritenuta alla fonte in quest'altro Stato membro.**

Firme