

News dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee

Sentenza 14 dicembre 2000, n. C-141/99 - *Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) vs Stato Belga*

LIBERTÀ DI STABILIMENTO – Legislazione fiscale – Imposte dirette – Deduzione delle perdite di esercizio – Esercizio d'imposta precedente

MASSIMA

L'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale una società di diritto nazionale, avente la sede sociale in tale Stato membro, può detrarre dagli utili imponibili di un dato anno, a titolo di imposta sulle società, le perdite subite nel corso dell'anno precedente soltanto a condizione che tali perdite non abbiano potuto essere imputate sugli utili realizzati nel corso dello stesso anno precedente da una delle sue sedi stabili situata in un altro Stato membro, nei limiti in cui le perdite così imputate non possono essere detratte dal reddito imponibile in alcuno degli Stati membri di cui trattasi, mentre sarebbero deducibili se le sedi secondarie della detta società fossero situate esclusivamente nello Stato membro in cui essa ha la sede sociale.

COMMENTO

La storica sentenza del 14 dicembre 2000 della Corte di Giustizia Europea (di seguito ECJ) sul caso *A-MID* riguarda l'applicabilità dell'art. 144 del Codice belga delle imposte sui redditi (coordinato dal Regio Decreto 26 febbraio 1964, (nel seguito CIR 64) e degli articoli 64-69 del Regio Decreto 4 marzo 1965 di attuazione del CIR 64 (nel seguito RD 65) che limitano la possibilità di deducibilità delle perdite conseguite da una società belga che riceva dei profitti da una stabile organizzazione situata in un paese estero (facente parte dell'Unione Europea oppure no) rispetto ai profitti ricevuti da una stabile organizzazione situata in Belgio.

In pratica, si crea una situazione di svantaggio per tutte le società belghe che decidano di installare una stabile organizzazione al di fuori del territorio nazionale, creando ostacolo al principio di libertà di stabilimento all'interno dell'Unione.

L'art. 66 dell'RD 65 prevede sei fasi successive per determinare e ripartire la base imponibile risultante dallo Stato Patrimoniale e dal Conto dei Profitti e delle Perdite:

- 1) La prima tipologia riguarda i redditi di fonte interna che sono imponibili all'aliquota ordinaria del 39% con una maggiorazione di austerità del 3% sull'imposta dovuta, che porta il carico effettivo al 40,17 per le società con reddito lordo superiore a BEF 13.000.000;
- 2) Abbiamo poi i redditi di fonte estera provenienti da Stati con cui il Belgio non ha ratificato delle convenzioni contro le doppie imposizioni che beneficiano di un'imposizione ad aliquota ridotta del 10,0425%;
- 3) Ci sono poi i redditi di fonte estera che beneficiano di un'esenzione in virtù dell'applicazione di una convenzione.

Le perdite eventualmente registrate nel periodo d'imposta in Belgio oppure all'estero in varie stabili organizzazioni della società vengono imputate sugli utili delle altre secondo l'ordine seguente:

- a) Dapprima le perdite registrate in uno Stato estero convenzionato vengono imputate sugli utili provenienti da sedi situate in Stati convenzionati e, se insufficienti, su quelli di fonte extraconvenzionale e da ultimo su quelli interni belgi;
- b) Le perdite di stabili organizzazioni in Stati non coperti da convenzione si imputano in prima istanza agli utili da Stati extraconvenzionali, in caso di non capienza, su quelli convenzionali e da ultimo sui proventi belgi;
- c) Le perdite provenienti da una stabile organizzazione belga vengono in prima battuta imputate su altri utili interni e poi, se insufficienti, su quelli ad aliquota ridotta e da ultimo su quelli esenti in virtù di una convenzione.

Questo provoca la situazione che schematizziamo per migliore comprensione espositiva:

Situazione A			
	Utili Belgi	Utili da S.O. Belga	Saldo
Primo Anno	-200	60	-140
Secondo Anno	-100	140	-100
Terzo Anno	400	150	450
Totale	100	350	450

Situazione B			
	Utili Belgi	Utili da S.O. Estera in Convenzione	Saldo
Primo Anno	-200	60	-140
Secondo Anno	-100	140	30
Terzo Anno	400	150	550
Totale	260	350	610

Vediamo quindi che ha fronte di un imponibile immutato di 350 nello Stato estero, in Belgio si passa da 100 a 260 a causa dell'impossibilità di utilizzo della perdita che non ecceda la parte di reddito esistente proveniente dagli Stati esteri convenzionati. La perdita non eccedente non può essere utilizzata sia per neutralizzare dei profitti belgi pienamente imponibili, sia dei profitti provenienti da Stati esteri non convenzionati.

Prima di discutere in dettaglio della vertenza AMID, descriveremo un altro caso molto simile avvenuto negli anni '80, il caso *Velasquez*, che ha dato origine alla cosiddetta *dottrina Velasquez* della Corte Suprema belga che ha dato per la prima volta torto al contribuente che aveva presentato ricorso, ed ha mantenuto immutata tale posizione nel tempo.

Una società belga, la *Velasquez* appunto, aveva realizzato una perdita di gestione derivante dalle sue attività nazionali, mentre contemporaneamente aveva registrato un profitto nella sua stabile organizzazione situata nei Paesi Bassi.

I profitti di quest'ultima risultavano imponibili nei Paesi Bassi in base all'articolo 7 par. 1 della convenzione contro le doppie imposizioni firmata fra i due paesi il 19.10.1970.

La perdita belga imputata su tali profitti permetteva soltanto il riporto dell'eccedenza, come evidenziato precedentemente. La Corte di Appello di Anversa (Corte di Appello di Anversa, 6 giugno 1983, *Algemeen fiscaal tijdschrift*, 1983, al 209) aveva dato ragione al contribuente affermando che questo meccanismo di imputazione aveva per effetto di annullare i benefici dell'applicazione dell'art. 7 della convenzione contro le doppie imposizioni, ma è stata smentita dalla Corte Suprema (Corte Suprema, 29 giugno 1984, *Algemeen fiscaal tijdschrift*, 1984 at 203 con nota *L. Hinnekens "Velasquez, het arrest van de gemiste kans"* e *Fiscale jurisprudentie/jurisprudence fiscale*, 1984, a 279) che affermava che la decisione della Corte di Appello andava contro il principio di unità di una società.

In base a questo principio, la società è imponibile in Belgio su tutti i suoi redditi mondiali consolidati senza fare una distinzione della provenienza, anche se questa è situata in uno Stato che ha ratificato una convenzione che gli assegna l'imposizione dei redditi della stabile organizzazione situata entro i suoi confini.

Successivamente la Corte d'Appello di Liegi e nuovamente quella di Anversa hanno reiterato dei giudizi favorevoli al contribuente, ma sono state smentite dalla Corte Suprema. (Corte di Appello di Liegi, 2 novembre 1994, *Algemeen fiscaal tijdschrift*, 1995, al 69, con note di *L. Hinnekens*, cassata dalla Suprema Corte il

27 ottobre 1995, *Algemeen fiscaal tijdschrift* al 119, con note di L. Hinnekens. Corte di Appello di Anversa, 30 gennaio 1995, *Algemeen fiscaal tijdschrift*, 1995, al 216, con note di L. Hinnekens, cassata dalla Suprema Corte il 16 ottobre 1997).

La società AMID ha anch'essa una stabile organizzazione estera situata nel Granducato del Lussemburgo, Stato con il quale il Belgio ha firmato una convenzione contro le doppie imposizioni il 17.09.1970.

La AMID ha contabilizzato, nell'anno 1981, una perdita di BEF 2.126.926 sulle sue attività belghe, mentre la stabile organizzazione lussemburghese realizzava un utile di LUF 3.541.118 (1 Franco belga equivaleva ad 1 Franco lussemburghese). Essendo indeducibile in Lussemburgo in capo alla stabile organizzazione la perdita realizzata dalla casa madre belga, la AMID chiese di poter utilizzare quella perdita per neutralizzare fiscalmente gli utili conseguiti nel 1982 dalle sue attività in Belgio. L'Amministrazione fiscale negò il rapporto giustificandosi con la motivazione che quella perdita era stata annullata dall'utile esente realizzato in Lussemburgo nello stesso anno.

La AMID decideva quindi di ricorrere allo *Hof van Beroep te Gent* contro questa decisione argomentando che la norma era incompatibile con le disposizioni della convenzione fiscale fra il Belgio ed il Lussemburgo e creava una limitazione alla libertà di stabilimento nell'Unione Europea, prevista dal Trattato CE, alle società belghe per il tramite di stabili organizzazioni, poiché soggette ad un trattamento più sfavorevole.

La Corte affermò che la normativa non andava contro la convenzione fiscale belga - lussemburghese, ma poiché, l'anno successivo vietava la deduzione delle perdite dall'utile prodotto in Belgio ed in Lussemburgo, cosa altrimenti possibile se l'utile fosse stato prodotto da stabile organizzazione situate in Belgio, la Corte decise che poteva esserci una violazione del Trattato CE da parte della normativa fiscale belga e chiese, il 13 aprile 1999, un *ruling* preliminare alla ECJ, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE.

La domanda verteva appunto se tale normativa del diniego di utilizzo di una perdita realizzata da una società comunitaria possa non essere utilizzabile per ridurre un utile imponibile realizzato successivamente al solo riguardo del fatto che era stata annullata da un reddito esente prodotto da una stabile organizzazione situata in un altro Stato dell'Unione, mentre lo fosse se a fronte di utile di una stabile organizzazione interna al medesimo, potesse ostare con la libertà di stabilimento sancita dall'art. 52 del Trattato CE.

Il Governo belga ha argomentato che, se la normativa fiscale in questione viene vista nella sua globalità, non è contraria all'art. 52 del Trattato CE, poiché nel caso, per esempio, di una situazione inversa in cui la perdita si fosse verificata nella stabile organizzazione lussemburghese, questa sarebbe stata imputabile sull'utile realizzato in Belgio ed utilizzabile in futuro per ridurre la base imponibile lussemburghese, ponendo la società in una situazione favorevole rispetto ad altre imprese nazionali prive di tali strutture estere.

Il sistema belga di imputazione, pur svantaggiando o favorendo alcune situazioni di società belghe con stabili organizzazioni estere, non è in principio di ostacolo alla creazione di tali entità poiché le imprese non fanno a priori quanto e dove saranno prodotte le perdite e gli utili.

Il Governo ha inoltre ribadito che, poiché le società che hanno solo delle strutture all'interno del territorio subiscono un tipo di imposizione diversa da quelle che hanno sedi estere assoggettate ad imposte localmente, sono sempre e comunque in una situazione diversa e l'applicazione del regime summenzionato non dà luogo ad ipotesi discriminanti.

La ECJ ha rigettato le argomentazioni del Governo belga affermando che, poiché non si riscontrano delle differenze obiettive nelle varie situazioni prospettate ma soltanto soggettive legate all'andamento del business delle varie società che decidano di investire all'estero per il tramite di stabili organizzazioni, non si può ammettere una disparità di trattamento nella detrazione delle perdite al momento della determinazione della base imponibile delle società.

La constatazione che il regime fiscale belga sia favorevole in una buona parte dei casi alle società che decidano di investire all'estero per il tramite di stabili organizzazioni non giustifica di per sé il fatto che in al-

cune fattispecie specifiche debba essere manifestamente svantaggioso. La differenza di trattamento rispetto alle società integralmente nazionali crea quindi un ostacolo alla libertà di stabilimento sancita dall'art. 52 del Trattato CE

Anche questa sentenza, come alcune precedenti, fra cui ricordiamo quella sul caso *Daily Mail* (sentenza 27 settembre 1998, causa 81/87) e *Imperial Chemical Industries*, (sentenza 16 luglio 1998, causa C-264/96), la ECJ ribadisce il concetto che, sebbene la normativa dell'art. 52 tende a salvaguardare coloro a cui viene ostacolata la libertà di stabilimento in un paese ospite, garantendogli gli stessi benefici accordati ai cittadini di quest'ultimo dalla disciplina interna, dall'altro lato protegge anche i cittadini di uno Stato membro dai limiti che questo pone alla loro libertà di scegliere una dislocazione estera nell'Unione per le loro attività, ponendoli in condizione di svantaggio in rapporto a coloro che decidano di investire esclusivamente sul territorio.

Viene affermato che il principio di non discriminazione e di eguaglianza di trattamento nello Stato di accoglienza come nello Stato di origine, si applica a tutte quelle norme interne che limitino il diritto di stabilimento, anche se non si basano sulla nazionalità del soggetto colpito.

La portata della sentenza sulla normativa belga è inoltre molto più ampia poiché la *dottrina Velasquez* non si applica soltanto nei casi in cui si imputino delle perdite sui profitti esenti in virtù di una convenzione contro le doppie imposizioni, ma anche in tutti quei casi in cui una deduzione fiscale o una compensazione di perdite accordata da una norma fiscale belga (per esempio, una deduzione per investimenti o un'esenzione di redditi provenienti da partecipazioni qualificate), venga imputata ad un reddito esente in virtù di una convenzione fiscale.

Altro problema riguarda poi le stabili organizzazioni situate al di fuori dell'Unione Europea, poiché la decisione della ECJ impatta soltanto situazioni interne all'Unione, ma risulta difficile concepire, da un punto di vista pratico, che possa essere differenziata la normativa interna fra gli Stati che hanno stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni con il Belgio, facenti parti della CE e quelli situati nel resto del mondo.

È quindi verosimile che il Governo belga proceda ad una revisione globale della normativa al riguardo.

La sentenza in oggetto si innesta nel filone di quelle riguardanti la tassazione globale di un'entità societaria che abbia delle derivazioni estere non soltanto di tipo societario, ma anche per il tramite di stabili organizzazioni, continuando sul filone della sentenza sopra ricordata sulle *Imperial Chemical Industries*.

Giancarlo Cervino
Centre for International Fiscal Studies S.A.
Lugano

News dal Web

- Was lehrt uns BGE 131 III 49 auch noch? Ergänzende Hinweise im Anschluss an die Urteilsanmerkungen von Thomas Weibel in Jusletter 18. April 2005, Prof. Dr. Paul Eitel, www.weblaw.ch (Jusletter 10.4.2006)
- A propos de l'ATF 5C.120/2005 du 1er mars 2006, Prof. Suzette Sandoz, www.weblaw.ch (Jusletter 10.4.2006)
- Le premier mars 2006, le Tribunal fédéral a rendu un arrêt (ATF 5C.120/2005) sur recours en réforme, en matière successorale, pour le moins surprenant et qui mérite quelques commentaires, Referat von Prof. Walter A. Stoffel an der Jahrespressekonferenz der Weko vom 4. April 2006, Prof. Dr. Walter A. Stoffel, www.weblaw.ch (Jusletter 10.4.2006)
- Digitale Dokumente als Beweismittel, Dr. iur. Reto Fanger, www.weblaw.ch (Jusletter 27.3.2006)
- Die Berichtigung des Grundbuchs, Dr. iur. Roland Pfäffli, www.weblaw.ch (Jusletter 27.3.2006)