

Downloaded via the EU tax law app / web

Causa C-386/04

Centro di Musicologia Walter Stauffer

contro

Finanzamt München für Körperschaften

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof)

«Libera circolazione dei capitali — Imposta sulle società — Esenzione dei redditi da locazione — Requisito di residenza — Fondazione di diritto privato riconosciuta di pubblica utilità»

Conclusioni dell'avvocato generale C. Stix?Hackl, presentate il 15 dicembre 2005

Sentenza della Corte (Terza Sezione) 14 settembre 2006

Massime della sentenza

Libera circolazione dei capitali — Restrizioni

[Trattato CE, artt. 73 B e 73 D (divenuti artt. 56 CE e 58 CE)]

L'art. 73 B del Trattato (divenuto art. 56 CE), letto in combinato disposto con l'art. 73 D del Trattato (divenuto art. 58 CE), deve essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro, il quale esenta dall'imposta sulle società i redditi da locazione percepiti sul territorio nazionale da fondazioni riconosciute di pubblica utilità in linea di massima illimitatamente imponibili se hanno sede sul suo territorio, neghi la stessa esenzione per redditi dello stesso tipo ad una fondazione di diritto privato riconosciuta di pubblica utilità per il solo motivo che, avendo sede in un altro Stato membro, essa è imponibile sul suo territorio soltanto limitatamente.

Il diritto comunitario non impone agli Stati membri di disporre che le fondazioni straniere riconosciute di pubblica utilità nello Stato membro d'origine beneficino automaticamente dello stesso riconoscimento sul loro territorio. Nondimeno, qualora una fondazione riconosciuta di pubblica utilità in uno Stato membro integri anche le condizioni stabilite a questo scopo dalla legislazione di un altro Stato membro ed abbia come obiettivo la promozione di identici interessi della collettività, cosa che spetta alle autorità nazionali di quest'ultimo Stato, ivi inclusi i suoi giudici, valutare, le autorità di tale Stato membro non possono negare alla detta fondazione il diritto alla parità di trattamento per il solo fatto che essa non ha sede sul loro territorio.

Una disparità di trattamento siffatta non può essere giustificata dal perseguimento di finalità legate alla promozione, a livello nazionale, della cultura e di una formazione di alto livello, giacché la normativa nazionale considerata non presuppone che l'attività delle fondazioni riconosciute di pubblica utilità vada a vantaggio della collettività nazionale.

Una normativa siffatta non può inoltre essere giustificata dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali. Prima di concedere un'esenzione fiscale a una fondazione, uno Stato membro è certamente autorizzato ad applicare misure che gli permettono di verificare con chiarezza e precisione se essa soddisfa le condizioni prescritte dalla legislazione nazionale per beneficiarne e a controllare la sua gestione effettiva. Nondimeno, se, in caso di fondazioni con sede in altri Stati membri, può risultare più difficile procedere ai necessari accertamenti, si tratta di semplici

inconvenienti amministrativi che non sono sufficienti per giustificare un rifiuto da parte delle autorità dello Stato di cui trattasi di concedere alle dette fondazioni le stesse esenzioni fiscali concesse alle fondazioni dello stesso tipo illimitatamente soggette all'imposta sul suo territorio

Peraltro, in assenza di un nesso diretto tra il vantaggio fiscale che consiste nell'esenzione fiscale dei redditi locativi e la compensazione del detto vantaggio attraverso un prelievo fiscale determinato, la restrizione di cui trattasi non può essere giustificata dalla necessità di mantenere intatta la coerenza del regime fiscale.

Ciò vale anche per la necessità di mantenere intatta la base imponibile, non potendo la diminuzione degli introiti fiscali essere considerata quale ragione imperativa d'interesse generale atta a giustificare una misura che è in linea di principio in contrasto con una libertà fondamentale.

Quanto alla lotta alla criminalità, una presunzione generale di attività criminale non può essere fondata sulla circostanza che una fondazione abbia sede in un altro Stato membro. Peraltro, negare il beneficio dell'esenzione fiscale a tali fondazioni, mentre esistono diversi metodi per controllare i loro conti e le loro attività, appare una misura eccessiva rispetto a quanto necessario per combattere la criminalità.

(v. punti 39-40, 45, 47-48, 55-56, 58-62 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

14 settembre 2006 (*)

«Libera circolazione dei capitali – Imposta sulle società – Esenzione dei redditi da locazione – Requisito di residenza – Fondazione di diritto privato riconosciuta di pubblica utilità»

Nel procedimento C-386/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con decisione 14 luglio 2004, pervenuta in cancelleria l'8 settembre 2004, nella causa tra

Centro di Musicologia Walter Stauffer

e

Finanzamt München für Körperschaften,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet e U. Löhmus (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 13 ottobre 2005,

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il Centro di Musicologia Walter Stauffer, dal sig. O. Thömmes, Rechtsanwalt;
- per il Finanzamt München für Körperschaften, dal sig. C. Anneser e dalla sig.ra K. Schmid, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, dalla sig.ra A. Tiemann e dal sig. U. Forsthoff, in qualità di agenti;
- per l'Irlanda, dal sig. D. O'Hagan, in qualità di agente, e dai sigg. D. Moloney, BL, e K. Maguire, BL;
- per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dall'avvocato dello Stato P. Gentili,
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra C. White, in qualità di agente, assistita dal sig. R. Hill, barrister;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. K. Gross e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 dicembre 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE), 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE), 59 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 49 CE), 66 del Trattato CE (divenuto art. 55 CE), e 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede contrapposti il Centro di Musicologia Walter Stauffer, fondazione di diritto italiano (in prosieguo: la «fondazione»), e il Finanzamt München für Körperschaften (in prosieguo: il «Finanzamt»), con riferimento all'assoggettamento di taluni redditi all'imposta sulle società per l'esercizio 1997.

Contesto normativo

La disciplina comunitaria

3 L'allegato I della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'art. 67 del Trattato [abrogato dal Trattato di Amsterdam] (GU L 178, pag. 5), intitolato «Nomenclatura dei movimenti di capitali di cui all'articolo 1 della direttiva», precisa, nella sua introduzione, quanto segue:

«Nella presente nomenclatura i movimenti di capitali sono classificati secondo la natura economica delle attività e passività, espresse in moneta nazionale o in divisa estera, sulle quali essi vertono.

I movimenti di capitali elencati nella presente nomenclatura comprendono:

- l'insieme delle operazioni necessarie alla realizzazione dei movimenti di capitali: conclusione ed esecuzione della transazione e trasferimenti relativi. La transazione avviene di solito fra residenti di Stati membri diversi; può succedere tuttavia che taluni movimenti di capitali vengano effettuati da una sola persona per proprio conto (come nel caso, ad esempio, di trasferimenti di

capitali da parte di emigranti);

- le operazioni effettuate da qualsiasi persona fisica o giuridica (...);
- l'accesso dell'operatore a tutte le tecniche finanziarie disponibili sul mercato sul quale l'operazione viene effettuata. Ad esempio, la nozione di acquisto di titoli e di altri strumenti finanziari copre oltre che le operazioni a pronti anche tutte le tecniche di negoziazione disponibili: operazioni a termine, operazioni di opzione o con warrant, operazioni di scambio contro altre attività ecc. (...);
- le operazioni di liquidazione o di cessione di attività costituite, il rimpatrio del prodotto di tale liquidazione (...) o l'utilizzo in loco di tale prodotto nei limiti degli obblighi comunitari;
- le operazioni di rimborso di crediti o prestiti.

La presente nomenclatura non è limitativa della nozione di movimenti di capitali, per cui è stata inclusa una rubrica XIII F "Altri movimenti di capitali: Diversi". Essa non può quindi essere interpretata come una limitazione della portata del principio della completa liberalizzazione dei movimenti di capitali enunciata nell'articolo 1 della presente direttiva».

4 Tale nomenclatura comprende tredici categorie diverse di movimenti di capitali. Alla rubrica II, intitolata «Investimenti immobiliari», compaiono:

«A. Investimenti immobiliari effettuati sul territorio nazionale da non residenti (...))».

La normativa nazionale

5 Le disposizioni pertinenti della legge del 1996 relativa all'imposta sulle società (Körperschaftsteuergesetz 1996; in prosieguo il «KStG») sono formulate nel modo seguente:

«Articolo 2: Imponibilità limitata

Sono limitatamente imponibili rispetto all'imposta sul reddito delle persone giuridiche:

1. le persone giuridiche, le associazioni di persone e patrimoni e i rispettivi redditi nazionali che non abbiano né la direzione, né la sede sul territorio nazionale, in base ai redditi percepiti sul territorio nazionale; (...)

Articolo 5: Esenzioni

1) Sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche:

(...)

9. le persone giuridiche, le associazioni di persone e patrimoni che, per statuto, atto costitutivo o altro atto dispositivo nonché in considerazione della loro gestione effettiva, presentino esclusivamente e direttamente finalità di pubblica utilità, di beneficenza, o religiosa [artt. 51-68 del codice tributario tedesco del 1977 (Abgabenordnung 1977; in prosieguo: l'«AO»)]. L'esenzione fiscale viene meno qualora venga esercitata un'attività commerciale. Il secondo periodo non si applica alle attività forestali autonomamente gestite;

2) Le esenzioni previste al precedente n. 1 non si applicano:

(...)

3. ai soggetti limitatamente imponibili ai sensi dell'art. 2, punto 1.

(...)

Articolo 8: Accertamento del reddito

1) In ordine alla definizione e all'accertamento dei redditi si applicano le disposizioni della legge sull'imposta sui redditi nonché della presente legge (...).

6 Le disposizioni pertinenti della legge del 1990 relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz 1990; in prosieguo: l'«EStG») così recitano:

«Articolo 21: Locazioni e affitti

1) I redditi da locazione e affitto sono costituiti:

1. dai redditi da locazione e affitto di beni immobili derivanti, in particolare, da terreni, fabbricati, parti di fabbricati (...).

Articolo 49: Redditi limitatamente imponibili

1) Costituiscono redditi nazionali limitatamente imponibili ai fini dell'imposta sul reddito ai sensi dell'art. 1, n. 4):

(...)

6. i redditi da locazione e affitto, qualora il patrimonio immobiliare, i beni o i diritti si trovino (...) sul territorio nazionale (...).

Il procedimento principale e la questione pregiudiziale

7 La fondazione, riconosciuta di pubblica utilità ai sensi del diritto italiano, è proprietaria di un immobile adibito ad uso commerciale sito in Monaco di Baviera.

8 Il Finanzamt ha assoggettato i redditi che la fondazione percepisce dalla locazione del detto immobile ad uso commerciale all'imposta sulle società per l'esercizio fiscale 1997. La fondazione non possiede locali in Germania per l'esercizio delle sue attività e non ha filiali. I servizi relativi all'affitto dell'immobile ad uso commerciale sono effettuati da una società tedesca amministratrice di immobili.

9 Risulta dallo statuto della fondazione in vigore nel corso dell'esercizio controverso che essa non ha fini di lucro. Essa persegue obiettivi esclusivamente culturali che riguardano la formazione e l'educazione, mediante la promozione dell'insegnamento sia della fabbricazione classica degli strumenti a corde e degli strumenti ad arco, sia della storia della musica e della musicologia in generale. La fondazione può assegnare una o più borse di studio destinate a consentire il soggiorno a Cremona di giovani cittadini svizzeri, preferibilmente di Berna, per tutto il periodo delle lezioni e degli esami.

10 Risulta dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio che, nel corso dell'esercizio controverso, la fondazione ha perseguito obiettivi di interesse generale ai sensi degli artt. 51-68 dell'AO. Secondo tale giudice, la promozione degli interessi della collettività ai sensi dell'art. 52 della detta legge non presuppone che le misure di promozione siano dirette ai cittadini tedeschi.

Ne consegue che la fondazione sarebbe in linea di principio esente dall'imposta sulle società in forza dell'art. 5, n. 1, punto 9, prima frase, del KStG, e che non la si dovrebbe assoggettare all'imposta in base ai suoi redditi, in conformità alla seconda e terza frase della medesima disposizione, in quanto la locazione non eccederebbe l'ambito della gestione patrimoniale e non costituirebbe un'operazione di impresa commerciale ai sensi dell'art. 14, n. 1, dell'AO.

11 Tuttavia, poiché la fondazione ha la sua sede e la sua direzione in Italia, essa percepisce i suoi redditi locativi in Germania nell'ambito del suo limitato assoggettamento all'imposta. Ne consegue che occorre dunque applicare l'art. 5, n. 2, punto 3, del KStG, in conformità al quale l'esenzione fiscale, che si applica in particolare alle persone giuridiche che perseguono esclusivamente e direttamente finalità di pubblica utilità, non è valida per i contribuenti limitatamente soggetti all'imposta. Risulta da tale disposizione che, in ragione dei redditi locativi che essa percepisce in Germania per la locazione dell'immobile adibito ad uso commerciale, la fondazione è stata assoggettata all'imposta sulle società.

12 La fondazione ha presentato un reclamo contro l'avviso d'imposta del 1997, in base al fatto che, costituendo fondazione riconosciuta di pubblica utilità, essa avrebbe dovuto rimanere esente dall'imposta; il reclamo è stato respinto. Essa ha allora proposto un ricorso dinanzi al Finanzgericht München che è rimasto senza successo. In un secondo momento la fondazione ha adito in «Revision» il Bundesfinanzhof, il quale si interroga sulla questione se l'esclusione dell'esenzione fiscale delle persone giuridiche, prevista all'art. 5, n. 2, punto 3, del KStG, sia conciliabile con i presupposti del diritto comunitario.

13 In tale contesto il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia in contrasto con l'art. 52 del Trattato CE, nel combinato disposto con l'art. 58 del Trattato CE; nonché con l'art. 59 del Trattato CE, nel combinato disposto con gli artt. 66, 58 e 73 B del Trattato CE, il fatto che una fondazione di pubblica utilità di diritto privato di un altro Stato membro i cui redditi da locazione sono limitatamente imponibili sul territorio tedesco non possa godere dell'esenzione dalle imposte sui redditi delle persone giuridiche, a differenza di quanto avviene per le fondazioni di pubblica utilità con sede sul territorio nazionale i cui redditi analoghi sono illimitatamente imponibili».

Sulla questione pregiudiziale

14 Con la questione presentata, il Bundesfinanzhof chiede essenzialmente se le disposizioni del Trattato CE relative al diritto di stabilimento, alla libera prestazione dei servizi e/o alla libera circolazione dei capitali ostino a che uno Stato membro, che esenta dall'imposta sulle società i redditi da locazione percepiti sul territorio nazionale da fondazioni riconosciute di pubblica utilità, in linea di massima soggette all'imposta illimitatamente se hanno sede in tale Stato, rifiuti di concedere la stessa esenzione per redditi dello stesso tipo ad una fondazione di diritto privato riconosciuta di pubblica utilità in quanto, avendo sede in un altro Stato membro, essa è soggetta all'imposta sul suo territorio soltanto limitatamente.

15 Occorre ricordare preliminarmente che, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 11 agosto 1995, causa C?80/94, Wielockx, Racc. pag. I?2493, punto 16; 10 marzo 2005, causa C?39/04, Laboratoires Fournier, Racc. pag. I?2057, punto 14, nonché 23 febbraio 2006, causa C?513/03, Van Hilten-van der Heijden, Racc. pag. I?1957, punto 36).

16 È necessario esaminare, poi, se, considerata la fattispecie in esame, la fondazione possa

avvalersi delle norme relative al diritto di stabilimento, di quelle relative alla libera prestazione dei servizi e/o di quelle che disciplinano la libera circolazione dei capitali.

17 La libertà di stabilimento, che l'art. 52 del Trattato attribuisce ai cittadini della Comunità e che implica per essi l'accesso alle attività non subordinate ed il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese, alle stesse condizioni previste dalle leggi dello Stato membro di stabilimento per i cittadini del medesimo, comprende, ai sensi dell'art. 58 del Trattato, per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio della Comunità, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro di cui trattasi mediante una controllata, una succursale o un'agenzia (sentenze 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 35; 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punto 30, nonché sentenza 23 febbraio 2006, causa C-471/04, Keller Holding, Racc. pag. I-2107, punto 29).

18 Secondo la giurisprudenza della Corte, la nozione di stabilimento ai sensi del Trattato è una nozione molto ampia e implica la possibilità, per un cittadino comunitario, di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne vantaggio, favorendo così l'interpenetrazione economica e sociale nell'ambito della Comunità nel settore delle attività indipendenti (v., in questo senso, sentenze 21 giugno 1974, causa 2/74, Reyners, Racc. pag. 631, punto 21, e 30 novembre 1995, causa C-55/94, Gebhard, Racc. pag. I-4165, punto 25).

19 Tuttavia, affinché le disposizioni relative al diritto di stabilimento possano essere applicate, è in linea di principio necessario che sia assicurata una presenza permanente nello Stato membro ospitante e, in caso di acquisto e di possesso di beni immobili, che la gestione di tali beni sia attiva. Orbene, deriva dalla descrizione dei fatti fornita dal giudice del rinvio che la fondazione non possiede locali in Germania per l'esercizio delle sue attività e che i servizi relativi all'affitto dell'immobile ad uso commerciale sono forniti da una società tedesca amministratrice di immobili.

20 Ne consegue che si deve concludere che le disposizioni che disciplinano la libertà di stabilimento non trovano applicazione in circostanze quali quelle in causa al procedimento principale.

21 Occorre stabilire, poi, se la fondazione possa invocare le disposizioni di cui agli artt. 73 B - 73 G del Trattato, riguardanti la libera circolazione dei capitali.

22 A tale proposito, occorre osservare che il Trattato non definisce le nozioni di «movimenti di capitali» e di «pagamenti». Tuttavia, secondo una giurisprudenza costante, poiché l'art. 73 B del Trattato CE riporta in sostanza il contenuto dell'art. 1 della direttiva 88/361 e anche se quest'ultima è stata adottata sulla base degli artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CEE (gli articoli 67-73 del Trattato CEE sono stati sostituiti dagli artt. 73 B-73 G del Trattato CE, divenuti artt. 56 CE-60 CE), la nomenclatura dei «movimenti di capitali» che è ad essa allegata conserva il valore indicativo che le era proprio prima della loro entrata in vigore per definire la nozione di movimenti di capitali, inteso che, conformemente alla sua introduzione, l'elenco che essa contiene non presenta un carattere esaustivo (v., in particolare, sentenze 16 marzo 1999, causa C-222/97, Trummer e Mayer, Racc. pag. I-1661, punto 21; 5 marzo 2002, cause riunite C-515/99, da C-519/99 a C-524/99 e da C-526/99 a C-540/99, Reisch e a., Racc. pag. I-2157, punto 30, nonché citata sentenza Van Hilten-van der Heijden, punto 39).

23 È pacifico che la fondazione, che ha sede in Italia, dispone a Monaco di un immobile adibito ad uso commerciale che concede in locazione. Tra i movimenti di capitali enumerati all'allegato I della direttiva 88/361 compaiono, sotto la rubrica II, intitolata «Investimenti immobiliari», gli

investimenti immobiliari effettuati sul territorio nazionale da non residenti.

24 Ne consegue che, tanto il fatto di essere proprietaria del detto bene immobile quanto quello di trarne un reddito rientrano nell'ambito della libera circolazione dei capitali. Ne deriva che non occorre esaminare se la fondazione agisca in quanto prestatrice di servizi.

25 Ai sensi dell'art. 73 B del Trattato, sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri.

26 Allo scopo di determinare se una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nella causa principale, comporti una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'art. 73 B del Trattato, è necessario esaminare se la sua applicazione produca un effetto restrittivo rispetto alle fondazioni riconosciute di pubblica utilità stabilite in altri Stati membri, non concedendo loro, per i redditi da locazione percepiti sul territorio nazionale, l'esenzione di cui beneficiano le fondazioni dello stesso tipo, che su tale territorio sono soggette illimitatamente all'imposta.

27 Orbene, il fatto che l'esenzione fiscale sui redditi da locazione si applichi esclusivamente a favore delle fondazioni riconosciute di pubblica utilità e soggette illimitatamente all'imposta sul territorio tedesco pone in una situazione di svantaggio le fondazioni la cui sede è situata in un altro Stato membro e può costituire un ostacolo alla libera circolazione dei capitali e dei pagamenti.

28 Da quanto precede risulta che una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata, in linea di principio, dall'art. 73 B del Trattato.

29 Occorre, tuttavia, esaminare se simile restrizione possa essere giustificata sulla base delle disposizioni del Trattato.

30 In proposito, occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato, le disposizioni dell'art. 73 B non pregiudicano il diritto degli Stati membri di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria che stabiliscono una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda la loro residenza o il luogo di collocamento del loro capitale.

31 Tuttavia, l'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato, che, in quanto deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva, non può essere interpretato nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato membro in cui investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato. Infatti, la deroga prevista all'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato subisce essa stessa una limitazione per effetto dell'art. 73 D, n. 3, dello stesso Trattato, ai sensi del quale le disposizioni nazionali di cui al n. 1 del medesimo articolo «non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 73 B». (v. sentenza 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. I-7477, punto 28).

32 Occorre, pertanto, distinguere i trattamenti diseguali, consentiti in forza dell'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato dalle discriminazioni arbitrarie e dalle restrizioni dissimulate vietate dal n. 3 del medesimo articolo. Orbene, dalla giurisprudenza risulta che, perché una normativa tributaria nazionale quale quella di cui alla causa principale, che opera una distinzione tra le fondazioni soggette all'imposta illimitatamente e quelle limitatamente soggette ad essa, possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, occorre che la differenza di trattamento riguardi situazioni che non siano oggettivamente paragonabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale, come quello di

salvaguardare la coerenza del regime tributario e l'efficacia dei controlli fiscali (v., in questo senso, sentenze 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen, Racc. pag. I-4071, punto 43, e citata sentenza Manninen, punto 29). Inoltre, per essere giustificata, la differenza di trattamento tra le fondazioni riconosciute di pubblica utilità e illimitatamente soggette all'imposta sul territorio tedesco, da un lato, e le fondazioni dello stesso tipo stabilite in altri Stati membri, dall'altro, non deve eccedere quanto è necessario perché sia raggiunto l'obiettivo perseguito dalla normativa di cui trattasi.

33 Il Finanzamt, nonché il governo tedesco e il Regno Unito fanno valere che una fondazione riconosciuta di pubblica utilità illimitatamente soggetta all'imposta e la ricorrente, che vi è soggetta soltanto limitatamente in quanto non residente, non si trovano in una situazione paragonabile.

34 Da una parte, la prima sarebbe integrata nella vita sociale tedesca e si incaricherebbe di compiti che dovrebbero altrimenti essere garantiti dalla collettività o dalle autorità nazionali, il che graverebbe sul bilancio dello Stato, mentre le attività di pubblica utilità della seconda, allo stesso tempo statutarie ed effettive, riguarderebbero soltanto la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera.

35 D'altra parte, le condizioni alle quali gli Stati membri riconoscerebbero che una fondazione è di pubblica utilità, cosa che comporterebbe la concessione di vantaggi fiscali e di altri privilegi, differirebbero da uno Stato membro all'altro in funzione della percezione che ciascuno ha della pubblica utilità, oltre che della portata attribuita alla nozione di «pubblica utilità». Ne conseguirebbe che una fondazione che integrasse le condizioni imposte dalla legislazione italiana non si troverebbe in una situazione paragonabile a quella di una fondazione che soddisfacesse le condizioni imposte dalla legislazione tedesca, in quanto sarebbe assai probabile che fossero diverse le condizioni applicabili in ciascuno Stato membro per quanto riguarda il riconoscimento dello status di pubblicamente utile.

36 Nessuno di questi argomenti può essere accolto.

37 In primo luogo, anche se gli Stati membri hanno il diritto di pretendere l'esistenza di un nesso sufficientemente stretto tra le fondazioni che essi riconoscono di pubblica utilità ai fini della concessione di determinati vantaggi fiscali e le attività che esse esercitano, risulta dall'ordinanza di rinvio che l'esistenza di simile nesso non è rilevante per la soluzione della causa principale.

38 Infatti, l'art. 52 dell'AO ammette che una persona giuridica persegue fini di pubblica utilità quando la sua attività mira a promuovere, in modo disinteressato, gli interessi della collettività, ma non contempla distinzioni a seconda che la detta attività si svolga sul territorio nazionale o all'estero. Il giudice del rinvio indica che la promozione degli interessi della collettività ai sensi di tale disposizione non implica che tali attività di promozione siano a vantaggio dei cittadini della Repubblica federale di Germania o dei suoi abitanti.

39 In secondo luogo è vero che, come osserva l'avvocato generale al paragrafo 94 delle sue conclusioni, il diritto comunitario non impone agli Stati membri di disporre che le fondazioni straniere riconosciute di pubblica utilità nello Stato membro d'origine beneficino automaticamente dello stesso riconoscimento sul loro territorio. Infatti, gli Stati membri dispongono al riguardo di un potere discrezionale che devono esercitare in conformità al diritto comunitario (v., in questo senso, sentenza 9 febbraio 2006, causa C-415/04, Kinderopvang Enschede, Racc. pag. I-1385, punto 23). Essi sono liberi, in tale contesto, di decidere quali siano gli interessi della collettività che vogliono promuovere, concedendo vantaggi ad associazioni e fondazioni che perseguono in modo disinteressato fini legati ai detti interessi.

40 Resta nondimeno il fatto che, qualora una fondazione riconosciuta di pubblica utilità in uno

Stato membro integri anche le condizioni stabilite a questo scopo dalla legislazione di un altro Stato membro ed abbia come obiettivo la promozione di identici interessi della collettività, cosa che spetta alle autorità nazionali di quest'ultimo Stato, ivi inclusi i suoi giudici, valutare, le autorità di tale Stato membro non possono negare alla detta fondazione il diritto alla parità di trattamento per il solo fatto che essa non ha sede sul loro territorio.

41 Orbene, nella causa principale, il giudice del rinvio afferma che, nel corso dell'esercizio controverso, la fondazione ha perseguito fini di pubblica utilità ai sensi degli artt. 51-68 dell'AO e che essa integrava anche le condizioni statutarie che le consentivano di beneficiare dell'esenzione dall'imposta sulle società in conformità all'art. 5, n. 1, punto 9, prima frase, del KStG.

42 Ne consegue che, in circostanze quali quelle della causa principale, l'art. 5, n. 2, punto 3, del KStG porta a trattare in modo diverso in ragione della loro residenza fondazioni che si trovano in una situazione obiettivamente paragonabile. Ne deriva che simile misura fiscale non può, in linea di principio, costituire un trattamento diseguale permesso ai sensi dell'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato, a meno che essa non possa essere giustificata da motivi imperativi di interesse generale (v., in questo senso, citate sentenze Verkooijen, punto 46, e Manninen, punto 29, nonché sentenza 19 gennaio 2006, causa C-265/04, Bouanich, Racc. pag. I-923, punto 38).

43 Al fine di giustificare la differenza di trattamento tra le fondazioni riconosciute di pubblica utilità e illimitatamente soggette all'imposta sul territorio tedesco, da un lato, e quelle che non hanno sede in tale Stato membro, dall'altro, sono state fatte valere dinanzi alla Corte finalità relative in particolare alla promozione della cultura, alla formazione e all'educazione, all'efficacia dei controlli fiscali, alla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale nazionale, alla necessità di conservare la base imponibile, nonché alla lotta contro la criminalità.

44 In primo luogo, il Finanzamt considera che il privilegio fiscale delle fondazioni nazionali che perseguono finalità culturali è protetto dagli artt. 92, n. 3, lett. d), del Trattato CE [divenuto, in seguito a modifica, art. 87, n. 3, lett. d), CE] e 128 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 151 CE) e che, pertanto, le norme derogatorie applicabili alle fondazioni nazionali che perseguono esclusivamente finalità di educazione e di formazione sono compatibili con il diritto comunitario.

45 Quest'argomento non può essere accolto. Se è vero che talune finalità legate alla promozione, a livello nazionale, della cultura e di una formazione di alto livello possono costituire motivi imperativi di interesse generale (v., in questo senso, sentenze 26 febbraio 1991, causa C-198/89, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-727, e 13 novembre 2003, causa C-153/02, Neri, Racc. pag. I-13555, punto 46), è pur vero che non risulta, alla luce delle informazioni di cui dispone la Corte, che il regime di esenzione fiscale in causa persegua simili finalità o che esso costituisca un aiuto disciplinato dagli artt. 92 e 93 del Trattato CE. Infatti, risulta dalla decisione di rinvio che l'art. 52 dell'AO non presuppone che l'attività delle fondazioni riconosciute di pubblica utilità vada a vantaggio della collettività nazionale.

46 In secondo luogo, tanto il Finanzamt quanto il governo tedesco, l'Irlanda e il governo del Regno Unito sostengono che la normativa tributaria in causa nel procedimento principale è giustificata, in primo luogo, dalla difficoltà di verificare se, e in quale misura, una fondazione riconosciuta di pubblica utilità con sede all'estero adempia effettivamente gli obiettivi statuari ai sensi della legislazione nazionale, e, in secondo luogo, dalla necessità di controllare la gestione effettiva di tale fondazione.

47 La Corte ha più volte affermato che l'efficacia dei controlli fiscali costituisce un motivo imperativo d'interesse generale idoneo a giustificare una restrizione dell'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato (v., in particolare, sentenze 20 febbraio 1979, causa 120/78,

Rewe-Zentral, detta «Cassis de Dijon», Racc. pag. 649, punto 8, e 15 maggio 1997, causa C?250/95, Futura Participations e Singer, Racc. pag. I?2471, punto 31).

48 Pertanto, prima di concedere un'esenzione fiscale a una fondazione, uno Stato membro è autorizzato ad applicare misure che gli permettono di verificare con chiarezza e precisione se essa soddisfa le condizioni prescritte dalla legislazione nazionale per beneficiarne e a controllare la gestione effettiva della detta fondazione sulla base, ad esempio, della presentazione dei conti annui e di un rapporto di attività. Certo, in caso di fondazioni con sede in altri Stati membri, può risultare più difficile procedere ai necessari accertamenti. Tuttavia, si tratta di semplici inconvenienti amministrativi che non sono sufficienti per giustificare un rifiuto da parte delle autorità dello Stato di cui trattasi di concedere alle dette fondazioni le stesse esenzioni fiscali concesse alle fondazioni dello stesso tipo illimitatamente soggette all'imposta sul suo territorio (v., in questo senso, sentenza 4 marzo 2004, causa C?334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. I?2229, punto 29).

49 Occorre ricordare, al riguardo, che nulla impedisce alle autorità fiscali di cui trattasi di esigere dalla fondazione riconosciuta di pubblica utilità che reclama il beneficio dell'esenzione fiscale di fornire documenti giustificativi pertinenti che consentano loro di procedere ai necessari accertamenti. Per altro verso, non può essere giustificata richiamando l'efficacia dei controlli fiscali una normativa nazionale che impedisca in maniera assoluta al contribuente di fornire prove di tal genere (v., in questo senso, citata sentenza Laboratoires Fournier, punto 25).

50 Inoltre, le autorità fiscali interessate possono rivolgersi, in forza della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15), modificata dalla direttiva del Consiglio 16 novembre 2004, 2004/106/CE (GU L 359, pag. 30), alle autorità di un altro Stato membro per ottenere ogni informazione necessaria per determinare correttamente l'imposta dovuta da un contribuente, ivi inclusa la possibilità di concedergli un'esenzione fiscale (v., in questo senso, sentenze 28 ottobre 1999, causa C?55/98, Vestergaard, Racc. pag. I?7641, punto 26, e 26 giugno 2003, causa C?422/01, Skandia e Ramstedt, Racc. pag. I?6817, punto 42).

51 In terzo luogo, il governo tedesco fa valere che l'esenzione dall'imposta sulle società concessa alle fondazioni non aventi sede sul suo territorio in base ai redditi che esse percepiscono dalla gestione del patrimonio di cui dispongono in Germania rischia di compromettere la coerenza del regime fiscale nazionale. Secondo tale governo, l'esenzione sarebbe intesa a eliminare un obbligo fiscale in ragione delle attività a vantaggio dell'interesse pubblico che le fondazioni riconosciute di pubblica utilità esercitano. Queste ultime, assumendosi direttamente la responsabilità del bene comune, si sostituirebbero allo Stato che potrebbe, in contropartita, concedere loro un vantaggio fiscale senza violare l'obbligo della parità di trattamento.

52 Al riguardo, va ricordato che la Corte ha ammesso che la necessità di salvaguardare la coerenza del regime fiscale può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato (sentenze 28 gennaio 1992, causa C?204/90, Bachmann, Racc. pag. I?249, punto 28, e 28 gennaio 1992, causa C-300/90, Commissione/Belgio, Racc. pag. I?305, punto 21).

53 Tuttavia, perché un argomento fondato su tale giustificazione sia efficace, è necessario che sia dimostrata l'esistenza di un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio attraverso un prelievo fiscale determinato (v., in questo senso, sentenze 14 novembre 1995, causa C-484/93, Svensson e Gustavsson, Racc. pag. I-3955, punto 18; 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher, Racc. pag. I-3089, punto 58; 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 29; Vestergaard, cit., punto 24; 21 novembre 2002, causa C-436/00, X e Y, Racc. pag. I-10829, punto 52).

54 Come risulta dai punti 21-23 della citata sentenza Bachmann e 14-16 della citata sentenza Commissione/Belgio, tali sentenze si fondano sulla constatazione che nel diritto belga esisteva un nesso diretto, a vantaggio del medesimo contribuente soggetto all'imposta sui redditi, tra la facoltà di dedurre contributi assicurativi dai redditi imponibili e la tassazione ulteriore delle somme versate dagli assicuratori (citata sentenza Manninen, punto 42).

55 L'argomento del governo tedesco mirante a giustificare la restrizione alla libera circolazione dei capitali con la necessità di assicurare la coerenza del suo regime fiscale non può tuttavia essere accolto.

56 Infatti, da un lato, al vantaggio fiscale che consiste nell'esenzione fiscale dei redditi locativi non corrisponde un onere che colpisce le fondazioni in linea di massima illimitatamente soggette all'imposta. In altri termini, non esiste un nesso diretto, dal punto di vista del regime fiscale, tra tale esenzione e una compensazione del detto vantaggio attraverso un prelievo fiscale determinato.

57 D'altro lato, anche se il desiderio di riservare il beneficio dell'esenzione fiscale alle fondazioni riconosciute di pubblica utilità che perseguono obiettivi politici dello Stato membro di cui trattasi può apparire a prima vista legittimo, è pur vero che, considerate le informazioni presentate alla Corte dal giudice del rinvio, l'art. 52 dell'AO non presuppone che le misure di promozione siano a vantaggio della collettività nazionale. Su questa base, il detto giudice conclude che la fondazione potrebbe beneficiare dell'esenzione se, conservando gli stessi obiettivi, stabilisse la sua sede in Germania.

58 In quarto luogo, il governo tedesco sottolinea che il rifiuto di concedere l'esenzione fiscale alle fondazioni limitatamente imponibili è giustificato dalla necessità di conservare la base imponibile.

59 Certo, il riconoscimento di un diritto ad esenzione dall'imposta sulle società a vantaggio delle fondazioni di pubblica utilità che non hanno sede sul suo territorio comporterà per la Repubblica federale di Germania una diminuzione degli introiti fiscali a titolo d'imposta sulle società. Tuttavia, risulta da costante giurisprudenza che la riduzione degli introiti fiscali non può essere considerata quale ragione imperativa d'interesse generale che possa essere invocata per giustificare una misura che è in linea di principio in contrasto con una libertà fondamentale (v., in questo senso, citata sentenza Verkooijen, punto 59, nonché sentenze 3 ottobre 2002, causa C-136/00, Danner, Racc. pag. I-8147, punto 56; X e Y, cit., punto 50, nonché Manninen, cit., punto 49).

60 In quinto luogo, è stato sostenuto all'udienza, in particolare dal Finanzamt e dal governo tedesco, che non è escluso che associazioni criminali e organizzazioni terroriste abbiano fatto ricorso allo status giuridico di fondazione a fini di riciclaggio di denaro e di movimento illegale di fondi da uno Stato membro all'altro.

61 Anche a supporre che, riservando il beneficio dell'esenzione fiscale alle fondazioni riconosciute di pubblica utilità con sede sul territorio nazionale, le autorità di uno Stato membro intendano lottare contro la criminalità, rimane pur sempre il fatto che una presunzione generale di

attività criminale non può essere fondata sulla circostanza che una fondazione abbia sede in un altro Stato membro. Peraltro, negare il beneficio dell'esenzione fiscale a tali fondazioni, mentre esistono diversi metodi per controllare i loro conti e le loro attività, appare una misura eccessiva rispetto a quanto necessario per combattere la criminalità (v., in questo senso, sentenza 6 novembre 2003, causa C-243/01, Gambelli e a., Racc. pag. I-13031, punto 74).

62 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la questione sottoposta dichiarando che l'art. 73 B del Trattato, letto in combinato disposto con l'art. 73 D del Trattato, deve essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro, il quale esenta dall'imposta sulle società i redditi da locazione percepiti sul territorio nazionale da fondazioni riconosciute di pubblica utilità illimitatamente imponibili se hanno sede sul suo territorio, neghi la stessa esenzione per redditi dello stesso tipo ad una fondazione di diritto privato riconosciuta di pubblica utilità per il solo motivo che, avendo sede in un altro Stato membro, essa è imponibile sul suo territorio soltanto limitatamente.

Sulle spese

63 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 (Terza Sezione) dichiara:

L'art. 73 B del Trattato CE, letto in combinato disposto con l'art. 73 D del Trattato, deve essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro, il quale esenta dall'imposta sulle società i redditi da locazione percepiti sul territorio nazionale da fondazioni riconosciute di pubblica utilità in linea di massima illimitatamente imponibili se hanno sede sul suo territorio, neghi la stessa esenzione per redditi dello stesso tipo ad una fondazione di diritto privato riconosciuta di pubblica utilità per il solo motivo che, avendo sede in un altro Stato membro, essa è imponibile sul suo territorio soltanto limitatamente.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.