

Causa C?247/08

Gaz de France – Berliner Investissement SA

contro

Bundeszentralamt für Steuern

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Köln)

«Libera circolazione dei capitali — Esenzione, nello Stato membro della controllata, dalla ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti alla società controllante — Nozione di “società di uno Stato membro” — “Société par actions simplifiée” di diritto francese»

Massime della sentenza

1. *Ravvicinamento delle legislazioni — Regime fiscale comune applicabile alle società capogruppo e controllate di Stati membri diversi — Direttiva 90/435*

[Direttive del Consiglio 90/435, art. 2, lett. a), e allegato I, lett. f), e 2003/123]

2. *Ravvicinamento delle legislazioni — Regime fiscale comune applicabile alle società capogruppo e controllate di Stati membri diversi — Direttiva 90/435*

[Artt. 43 CE e 56 CE; direttiva del Consiglio 90/435, artt. 2, lett. a), 5, n. 1, e allegato I, lett. f)]

1. L'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, in combinato disposto con la lett. f) dell'allegato alla medesima, deve essere interpretato nel senso che una società di diritto francese avente la forma di una «société par actions simplifiée» [società per azioni semplificata] non può essere considerata come «società di uno Stato membro» ai sensi di questa direttiva già prima della modifica di tale direttiva, intervenuta con la direttiva 2003/123.

Infatti, conformemente all'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435, i termini «società di uno Stato membro» designano qualsiasi società che ha una delle forme elencate nell'allegato a detta direttiva. Orbene, la tecnica usata nella maggior parte dei punti dell'allegato, in particolare alla lett. f) di tale allegato relativo alle società di diritto francese, consistente nell'elencare le denominazioni delle forme giuridiche rientranti in tale direttiva, senza contenere una clausola che consenta l'applicazione di detta direttiva ad altre società costituite conformemente al diritto dei rispettivi Stati membri, ad eccezione, per quanto riguarda il diritto francese, di istituti ed imprese pubblici, implica che dette denominazioni siano elencate in modo tassativo.

Inoltre, la direttiva 90/435 non ha l'obiettivo di introdurre un regime comune per tutte le società degli Stati membri, né per tutti i tipi di partecipazioni. Per le partecipazioni non rientranti nella direttiva summenzionata, spetta agli Stati membri determinare se, ed in quale misura, la doppia imposizione economica degli utili distribuiti debba essere evitata e introdurre, a tale scopo, in modo unilaterale o mediante convenzioni concluse con altri Stati membri, procedure che mirino a prevenire o ad attenuare tale doppia imposizione economica.

(v. punti 30, 32, 36-37, 44, dispositivo 1)

2. Non esiste alcun elemento idoneo ad inficiare la validità dell'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, in combinato disposto con la lett. f) dell'allegato alla medesima, e con l'art. 5, n. 1, di detta direttiva, con riferimento ai principi della libertà di stabilimento e della libera circolazione dei capitali.

Infatti, se l'obbligo d'esenzione di qualsiasi ritenuta alla fonte prevista all'art. 5, n. 1, di tale direttiva incombe sugli Stati membri solo per quanto riguarda la distribuzione degli utili percepiti da società che possono essere considerate tali ai sensi della stessa direttiva, quest'ultima non autorizza uno Stato membro a trattare in modo meno favorevole gli utili distribuiti alle società degli altri Stati membri, che non rientrano nel suo ambito di applicazione, rispetto agli utili distribuiti alle società paragonabili stabilite nel suo territorio.

Di conseguenza, una delimitazione dell'ambito di applicazione della direttiva 90/435 che esclude a priori altre società che possono essere create conformemente al diritto nazionale, come quella risultante dall'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435 e dalla lett. f) dell'allegato alla medesima, non può creare una restrizione alla libertà di stabilimento o alla libera circolazione dei capitali.

(v. punti 59, 61-63, dispositivo 2)

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

1° ottobre 2009 (*)

«Libera circolazione dei capitali – Esenzione, nello Stato membro della controllata, dalla ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti alla società controllante – Nozione di “società di uno Stato membro” – “Société par actions simplifiée” di diritto francese»

Nel procedimento C-247/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Finanzgericht Köln (Germania), con decisione 23 maggio 2008, pervenuta in cancelleria il 9 giugno 2008, nella causa

Gaz de France – Berliner Investissement SA

contro

Bundeszentralamt für Steuern,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (relatore) e J.-J. Kasel, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák

cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 30 aprile 2009,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Gaz de France – Berliner Investissement SA, dagli avv.ti T. Hackemann e H. von Cölln, Rechtsanwälte, assistiti dalla sig.ra U. Witt, Wirtschaftsprüfer;
- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, dalla sig.ra I. Bruni, in qualità di agente, assistita dal sig. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra H. Walker, in qualità di agente, assistita dal sig. K. Beal, barrister;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e W. Mölls, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 giugno 2009,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 2, lett. a), della 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), in combinato disposto con la lett. f) dell'allegato alla medesima, nonché sulla validità di tale disposizione con riferimento agli artt. 43 CE, 48 CE, 56 CE e 58 CE.

2 Questa domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la Gaz de France – Berliner Investissement SA, una società avente sede in Francia e costituita sino al 2002 con la forma giuridica di «société par actions simplifiée» (SAS) [società per azioni semplificata], al Bundeszentralamt für Steuern (Ufficio federale centrale delle imposte) a proposito dell'imposizione degli utili distribuiti alla medesima dalla Gaz de France Deutschland GmbH, la cui sede è in Germania, durante l'esercizio fiscale 1999.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2 della direttiva 90/435 è formulato come segue:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, il termine “società di uno Stato membro” designa qualsiasi società:

- a) che abbia una delle forme enumerate nell'allegato;
- b) che, secondo la legislazione fiscale di uno Stato membro, sia considerata come avente il domicilio fiscale in tale Stato e, ai sensi di una convenzione in materia di doppia imposizione

conclusa con uno Stato terzo, non sia considerata come avente tale domicilio fuori della Comunità;

c) che, inoltre, sia assoggettata, senza possibilità di opzione e senza esserne esentata, a una delle seguenti imposte:

(...)

– impôt sur les sociétés in Francia,

(...)

o a qualsiasi altra imposta che venga a sostituire una delle imposte sopraindicate».

4 Conformemente all'art. 5, n. 1, della direttiva 90/435, gli utili distribuiti da una società controllata alla sua società controllante, almeno quando quest'ultima detiene una partecipazione minima del 25% nel capitale della società controllata, sono esenti dalla ritenuta alla fonte.

5 L'allegato alla direttiva 90/435, intitolato «Elenco delle società di cui all'articolo 2, lettera a)», elenca, alla lett. f), le società seguenti:

«Le società di diritto francese denominate “société anonyme”, “société en commandite par actions”, “société à responsabilité limitée”, nonché gli stabilimenti ed imprese pubblici a carattere industriale e commerciale».

6 Secondo il quarto ‘considerando’ della direttiva del Consiglio 22 dicembre 2003, 2003/123/CE, che modifica la direttiva 90/435 (GU 2004, L 7, pag. 41):

«L'articolo 2 della direttiva [90/435] definisce le società che rientrano nel campo di applicazione di questa. Nell'allegato figura l'elenco delle società alle quali si applica la direttiva. Talune forme societarie non sono state incluse nell'elenco allegato, pur trattandosi di società aventi residenza fiscale in uno Stato membro e in esso soggette all'imposta sulle società. Il campo di applicazione della direttiva [90/435] dovrebbe pertanto essere esteso ad altre entità che possono svolgere attività transfrontaliere nella Comunità e che soddisfano tutti i requisiti stabiliti dalla direttiva».

7 L'art. 1, punto 6, della direttiva 2003/123 prevede la sostituzione dell'allegato alla direttiva 90/435 con il testo figurante nell'allegato alla direttiva 2003/123. In seguito a tale modifica, la nuova lett. f) dell'allegato alla direttiva 90/435 recita come segue:

«Le società di diritto francese denominate “société anonyme”, “société en commandite par actions”, “société à responsabilité limitée”, “sociétés par actions simplifiées”, “sociétés d'assurances mutuelles”, “caisses d'épargne et de prévoyance”, “sociétés civiles” che sono soggette automaticamente all'imposta sulle società, “coopératives”, “unions de coopératives” e istituti e imprese pubblici di carattere industriale e commerciale e altre società costituite in conformità della legislazione francese e soggette all'imposta francese sulle società».

8 Conformemente all'art. 2 della direttiva 2003/123, la medesima doveva essere trasposta nel diritto degli Stati membri entro il 1° gennaio 2005.

La normativa nazionale

9 L'art. 44 d della legge tedesca relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz), nella versione applicabile al caso di specie (in prosieguo: l'«EStG 1999»), è formulato come segue:

«(1) Su richiesta del contribuente, l'imposta sui redditi da capitale non viene riscossa per i redditi da

capitale ai sensi dell'art. 20, n. 1, punto 1 (...), riscossi da una società controllante che non ha né la sua sede né la direzione dei suoi affari sul territorio nazionale, e derivanti dalla distribuzione di utili effettuata da una società di capitali illimitatamente soggetta ad imposta ai sensi dell'art. 1, n. 1, punto 1, della legge relativa all'imposta sulle società, ovvero derivanti dal rimborso dell'imposta sulle società.

(2) Ai sensi del paragrafo 1, con il termine "società controllante" si intende una società che soddisfi le condizioni dell'art. 2 della direttiva [90/435], oggetto dell'allegato 7 della presente legge e che, al momento in cui l'imposta sui redditi da capitale diviene esigibile a norma dell'art. 44, n. 1, secondo comma, risulta comprovatamente titolare di una partecipazione diretta pari ad almeno un quarto del capitale nominale della società di capitali illimitatamente soggetta ad imposta. La medesima dovrà inoltre dimostrare che tale partecipazione sussiste ininterrottamente da dodici mesi (...).

10 L'allegato 7 all'ESTG 1999 prevede quanto segue:

«Per società controllante ai sensi dell'art. 2 della direttiva [90/435], si intende qualsiasi società

1. che abbia una delle forme seguenti:

(...)

– le società di diritto francese denominate:

société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée, nonché gli istituti ed imprese pubblici a carattere industriale e commerciale;

(...)

2. che, secondo la legislazione fiscale di uno Stato membro, sia considerata come avente il domicilio fiscale in tale Stato e, ai sensi di una convenzione in materia di doppia imposizione conclusa con uno Stato terzo, non sia considerata come avente tale domicilio fuori della Comunità, e

3. che sia assoggettata, senza possibilità di opzione e senza esserne esentata, a una delle seguenti imposte:

(...)

– impôt sur les sociétés in Francia,

(...)

o a qualsiasi altra imposta che venga a sostituire una delle imposte sopraindicate».

Causa principale e questioni pregiudiziali

11 Il 16 giugno 1999, la Gaz de France Deutschland GmbH, di cui la ricorrente nel procedimento principale detiene la totalità delle quote, ha distribuito alla medesima utili per un importo di DEM 980 387, operando una ritenuta d'imposta sui redditi da capitale ammontante a DEM 49 019,35 DEM nonché trattenendo un contributo di solidarietà ammontante a DEM 2 696,06, che sono stati versati all'Ufficio tributario competente.

12 Il 16 agosto 1999, la ricorrente nel procedimento principale ha presentato al Bundesamt für Finanzen, diventato, il 1° gennaio 2006, il Bundeszentralamt für Steuern, una domanda di rimborso dell'imposta sui redditi da capitale, compreso il contributo di solidarietà.

13 Con decisione 6 settembre 1999, il convenuto nel procedimento principale ha negato il rimborso richiesto in quanto la ricorrente nel procedimento principale non costituiva una società controllante ai sensi dell'art. 44 d, n. 2, dell'ESTG 1999 e dell'art. 2 della direttiva 90/435.

14 Poiché l'opposizione contro la summenzionata decisione è stata respinta, la ricorrente nel procedimento principale ha adito il Finanzgericht Köln, il quale ritiene che, secondo la lettera della direttiva 90/435, la ricorrente nel procedimento principale non beneficia del rimborso dell'imposta sul reddito da capitale poiché, durante l'anno della distribuzione, essa non rivestiva alcuna delle forme societarie menzionate nel combinato disposto dell'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435 e dell'allegato, lett. f), della medesima.

15 Tuttavia, tale giudice dubita che occorra limitarsi all'interpretazione letterale delle disposizioni della direttiva 90/435. Secondo detto giudice, occorrerebbe anche tener conto dell'obiettivo di detta direttiva nonché del fatto che, da una parte, al momento dell'entrata in vigore della medesima, nel diritto francese non esisteva ancora la forma della «société par actions simplifiée» e che, dall'altra, la direttiva 2003/123 ha incluso tale forma societaria nell'allegato alla direttiva 90/435.

16 Secondo il Finanzgericht Köln, nella causa sottopostagli si pone dunque la questione se una lacuna normativa involontaria possa impedire di dedurre, per analogia con l'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435, in combinato disposto con l'allegato, punto f), alla medesima, che una società di diritto francese che riveste la forma di «société par actions simplifiée» possa essere considerata, a partire dagli anni precedenti al 2005, come una «società di uno Stato membro» ai sensi della direttiva 90/435 e se, eventualmente, l'art. 2, lett. a), di questa direttiva, in combinato disposto con la lett. f) dell'allegato alla medesima, non violi gli artt. 43 CE e 48 CE o gli artt. 56 CE e 58 CE.

17 Ciò premesso, il Finanzgericht Köln ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 2, lett. a), [della direttiva 90/435,] in combinato disposto con l'allegato, lett. f), [alla medesima] direttiva (...), debba essere interpretato nel senso che anche una società francese avente la forma societaria di una «société par actions simplifiée» [società per azioni semplificata] può essere considerata, già per gli anni precedenti al 2005, come «società di uno Stato membro» ai sensi di tale direttiva e deve quindi esserle garantita, per gli utili distribuiti dalla sua controllata tedesca nel 1999, ai sensi dell'art. 5, n. 1, della medesima direttiva [90/435], l'esenzione dalla ritenuta alla fonte.

2) Per il caso in cui la questione sub 1) debba essere risolta negativamente, se l'art. 2, lett. a), [della direttiva 90/435,] in combinato disposto con l'allegato, lett. f), [alla medesima] direttiva (...), violi l'art. 43 CE e l'art. 48 CE, oppure l'art. 56, n. 1, CE e l'art. 58, nn. 1, lett. a), e 3, CE, in quanto prevede, in combinato disposto con l'art. 5, n. 1, della direttiva 90/435, un'esenzione dalla ritenuta alla fonte, all'atto della distribuzione degli utili di una controllata tedesca, a vantaggio di una società controllante francese che rivesta la forma di una «société anonyme» [società per azioni], di una «société en commandite par actions» [società in accomandita per azioni] o di una «société à responsabilité limitée» [società a responsabilità limitata], ma non a favore di una società controllante francese avente la forma giuridica di una «société par actions simplifiée»».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

18 Il governo italiano mette in dubbio la ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale in quanto la medesima non contiene indicazioni sulla struttura e sul regime giuridico della «société par actions simplifiée», nonché sugli altri tipi di società a cui la medesima è paragonata. In assenza di tali indicazioni, non sarebbe possibile valutare gli elementi che fondano l'ipotesi da cui parte il giudice del rinvio, secondo cui una «société par actions simplifiée» presenta caratteristiche analoghe a quelle delle società di diritto francese che hanno sempre beneficiato dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti in applicazione dell'art. 5, n. 1, della direttiva 90/435 e, di conseguenza, valutare la rilevanza della domanda di pronuncia pregiudiziale per la soluzione della controversia principale.

19 Si deve ricordare al riguardo che, sebbene, tenuto conto della ripartizione delle competenze nel contesto del procedimento pregiudiziale, spetti esclusivamente al giudice nazionale definire l'oggetto delle questioni che egli intende sottoporre alla Corte, quest'ultima ha parimenti dichiarato che, in ipotesi eccezionali, le spetta esaminare le condizioni in cui è adita dal giudice nazionale al fine di verificare la propria competenza (v., in particolare, sentenza 18 dicembre 2007, causa C?62/06, ZF Zefeser, Racc. pag. I?11995, punto 14).

20 Ciò avviene, in particolare, quando la Corte non dispone degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (v., in particolare, sentenze 13 marzo 2001, causa C?379/98, PreussenElektra, Racc. pag. I?2099, punto 39; 5 dicembre 2006, cause riunite C?94/04 e C?202/04, Cipolla e a., Racc. pag. I?11421, punto 25, nonché 8 novembre 2007, causa C?379/05, Amurta, Racc. pag. I?9569, punto 64). Infatti, l'esigenza di giungere ad un'interpretazione del diritto comunitario che sia utile per il giudice nazionale impone che quest'ultimo definisca il contesto di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate o che esso spieghi almeno l'ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate (v., in particolare, sentenza 23 marzo 2006, causa C?237/04, Enirisorse, Racc. pag. I?2843, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).

21 Le informazioni fornite nelle decisioni di rinvio pregiudiziale devono non solo consentire alla Corte di fornire risposte utili, ma altresì dare ai governi degli Stati membri nonché alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia. Spetta alla Corte vigilare affinché tale possibilità sia salvaguardata, tenuto conto del fatto che, a norma della suddetta disposizione, alle parti interessate vengono notificate solo le decisioni di rinvio (v., in particolare, sentenza Enirisorse, cit., punto 18 e giurisprudenza ivi citata).

22 Orbene, è giocoforza constatare che, nella fattispecie, la decisione di rinvio contiene un'esposizione sufficiente del contesto di fatto e di diritto della controversia principale, nonché le ragioni per cui il giudice del rinvio ha considerato che una soluzione alle questioni proposte fosse ad esso necessaria, per consentire alla Corte di risolvere utilmente tali questioni. Emerge peraltro dalle osservazioni presentate dai governi tedesco, italiano e del Regno Unito nonché dalla Commissione della Comunità europee che le informazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale hanno consentito loro di prendere utilmente posizione sulle questioni proposte alla Corte.

23 Ciò premesso, l'assenza, nella decisione di rinvio, di una descrizione dettagliata, da una parte, delle norme relative alle «sociétés par actions simplifiées» e, dell'altra, del regime delle altre società di diritto francese non possono comportare l'irricevibilità di detta domanda, in quanto l'interpretazione della normativa nazionale non rientra, ad ogni modo, nella competenza della

Corte.

24 Risulta da quanto precede che occorre risolvere le questioni pregiudiziali.

Nel merito

Sulla prima questione

25 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435, in combinato disposto con la lett. f) dell'allegato alla medesima, debba essere interpretato nel senso che una società francese avente la forma di una «société par actions simplifiée» possa essere considerata come «società di uno Stato membro» ai sensi di tale direttiva, già prima della modifica di tale direttiva intervenuta con la direttiva 2003/123.

26 Per risolvere tale questione, occorre tener conto della formulazione della disposizione la cui interpretazione è richiesta, nonché degli obiettivi e del sistema istituito dalla direttiva 90/435 (v., in tal senso, sentenze 17 ottobre 1996, cause riunite C-283/94, C-291/94 e C-292/94, Denkavit e a., Racc. pag. I-5063, punti 24 e 26; 8 giugno 2000, causa C-375/98, Epsilon Europe, Racc. pag. I-4243, punti 22 e 24, nonché 3 aprile 2008, causa C-27/07, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Racc. pag. I-2067, punto 22).

27 A tale proposito, occorre rammentare che la direttiva 90/435, come risulta in particolare dal suo terzo 'considerando', mira ad eliminare, instaurando un regime fiscale comune, qualsiasi penalizzazione della cooperazione tra società di Stati membri diversi rispetto alla cooperazione tra società di uno stesso Stato membro, facilitando così il raggruppamento di società su scala comunitaria (sentenze Denkavit e a., cit., punto 22; Epsilon Europe, cit., punto 20; 4 ottobre 2001, causa C-294/99, Athinaiki Zythopoiia, Racc. pag. I-6797, punto 25; 25 settembre 2003, causa C-58/01, Océ van der Grinten, Racc. pag. I-9809, punto 45, nonché Banque Fédérative du Crédit Mutuel, cit., punto 23). La direttiva 90/435 tende così ad assicurare, sotto il profilo fiscale, la neutralità della distribuzione di utili da parte di una società controllata con sede in uno Stato membro alla sua controllante stabilita in un altro Stato membro (sentenza Banque Fédérative du Crédit Mutuel, cit., punto 24).

28 Come risulta dal suo art. 1, la direttiva 90/435 riguarda la distribuzione degli utili percepiti da società di uno Stato membro e provenienti dalle loro controllate aventi sede in altri Stati membri.

29 L'art. 2 della direttiva 90/435 stabilisce i requisiti che una società deve soddisfare per essere considerata come società di uno Stato membro ai sensi di detta direttiva e definisce così l'ambito di applicazione della medesima. Detti requisiti sono cumulativi, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 27 delle sue conclusioni.

30 Conformemente all'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435, i termini «società di uno Stato membro» designano qualsiasi società che ha una delle forme elencate nell'allegato a detta direttiva.

31 L'allegato alla direttiva 90/435 usa due tecniche diverse per designare le società che rientrano nel suo campo di applicazione. Così, se una formulazione generica è usata alle lett. k) ed l) di tale allegato, designando rispettivamente «le società commerciali o società civili di forma commerciale, le cooperative e le imprese pubbliche costituite conformemente al diritto portoghese» e «le società costituite conformemente al diritto del Regno Unito», agli altri punti di detto allegato le denominazioni delle forme giuridiche interessate sono espressamente indicate.

32 Quest'ultima tecnica usata nella maggior parte dei punti dell'allegato alla direttiva 90/435, in

particolare alla lett. f) di tale allegato relativo alle società di diritto francese, consistente nell'elencare le denominazioni delle forme giuridiche rientranti in tale direttiva, senza contenere una clausola che consenta l'applicazione di detta direttiva ad altre società costituite conformemente al diritto dei rispettivi Stati membri, ad eccezione, per quanto riguarda il diritto francese, di istituti ed imprese pubblici, implica che dette denominazioni siano elencate in modo tassativo.

33 Così, come risulta tanto dalla lettera quanto dal sistema istituito dall'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435, nonché dalla lett. f) dell'allegato alla medesima, perché una società di diritto francese che non sia un istituto pubblico o un'impresa pubblica a carattere industriale e commerciale possa essere considerata una società di uno Stato membro ai sensi di detta direttiva, tale società deve necessariamente avere una delle forme elencate in modo tassativo alla lett. f) dell'allegato a tale direttiva e, in particolare, deve essere costituita come «société anonyme», «société en commandite par actions» o «société à responsabilité limitée».

34 Una tale conclusione non può essere rimessa in discussione dagli argomenti della ricorrente nel procedimento principale e della Commissione, secondo cui l'elenco delle società sarebbe fornito alla lett. f) dell'allegato alla direttiva solo in via esemplificativa e solo allo scopo di prevenire problemi che possano risultare dai conflitti di qualificazione, qualora una società sia trattata, dal punto di vista fiscale, da uno Stato membro come una società di capitali, assoggettata all'imposta sulle società, laddove un'altro Stato membro consideri tale società come una società di persone non assoggettata all'imposta sulle società, in quanto taluni Stati membri, al momento dell'adozione della direttiva 90/435, hanno voluto escludere dall'ambito di applicazione di tale direttiva le società di persone.

35 Occorre, certo, rilevare che l'interpretazione sostenuta dalla ricorrente nel procedimento principale nonché dalla Commissione potrebbe corrispondere agli obiettivi della direttiva 90/435, come indicati nel terzo 'considerando' della medesima, poiché essa implicherebbe un ampliamento dell'ambito di applicazione di questa direttiva ad un numero esteso di società, e contribuirebbe così ad eliminare la penalizzazione della cooperazione tra società di Stati membri diversi rispetto alla cooperazione tra società di un medesimo Stato membro e faciliterebbe il raggruppamento di società su scala comunitaria.

36 Tuttavia, come ha rilevato al paragrafo 31 delle sue conclusioni l'avvocato generale, occorre constatare che la direttiva 90/435 non ha l'obiettivo di introdurre un regime comune per tutte le società degli Stati membri, né per tutti i tipi di partecipazioni.

37 Infatti, per partecipazioni non rientranti nella direttiva 90/435, spetta agli Stati membri determinare se, ed in quale misura, la doppia imposizione economica degli utili distribuiti debba essere evitata e introdurre, a tale scopo, in modo unilaterale o mediante convenzioni concluse con altri Stati membri, procedure che mirino a prevenire o ad attenuare tale doppia imposizione economica (v. sentenze 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Racc. pag. I-11673, punto 54, e *Amurta*, cit., punto 24).

38 La direttiva 90/435 limita così la competenza degli Stati membri quanto all'imposizione degli utili distribuiti dalle società stabilite nel loro territorio alle società stabilite in un altro Stato membro, rientranti nell'ambito di applicazione della medesima. Orbene, ciò premesso, le esigenze del principio fondamentale di certezza del diritto ostano a che l'elenco delle società fornito alla lett. f) dell'allegato a questa direttiva sia interpretato come elenco fornito a titolo indicativo, quando una tale interpretazione non deriva dalla sua lettera né dal sistema istituito dalla direttiva 90/435.

39 L'interpretazione sostenuta dalla ricorrente nel procedimento principale e dalla Commissione non può nemmeno derivare dal desiderio eventualmente espresso da taluni Stati

membri al momento dell'adozione della direttiva 90/435, di escludere dall'ambito di applicazione di tale direttiva solo le società di persone. Infatti, le intenzioni espresse dagli Stati membri in seno al Consiglio dell'Unione europea sono prive di valore giuridico quando non hanno trovato espressione nelle norme positive. Queste ultime sono infatti destinate ai soggetti dell'ordinamento, che devono poter fare affidamento sul loro contenuto, conformemente alle prescrizioni del principio della certezza del diritto (sentenza Denkavit e a., cit., punto 29).

40 L'interpretazione secondo cui la «société par actions simplifiée» non può essere considerata come interessata dalla direttiva 90/435 a partire dalla sua introduzione nel diritto francese è inoltre confermata dall'evoluzione legislativa e, in particolare, dalla direttiva 2003/123.

41 Da un lato, la direttiva 2003/123 constata al suo quarto 'considerando' che l'allegato alla direttiva 90/435 contiene un elenco delle società a cui detta direttiva si applica e che talune forme societarie non figurano nell'elenco a tale allegato, anche quando esse hanno la residenza fiscale in uno Stato membro e sono ivi assoggettate all'imposta sulle società. Questo medesimo 'considerando' precisa che l'ambito di applicazione della direttiva 90/435 dovrebbe dunque essere esteso agli altri enti che possono esercitare attività a livello internazionale nella Comunità e che soddisfano tutti i requisiti previsti da tale direttiva.

42 D'altra parte, l'art. 1, punto 6, della direttiva 2003/123 prevede la sostituzione dell'allegato alla direttiva 90/435 con il testo figurante nell'allegato alla direttiva 2003/123. In seguito alla modifica dell'allegato alla direttiva 90/435 con la direttiva 2003/123, la lett. f) di detto allegato comprende tra le società interessate la «société par actions simplifiée» e contiene, al fine di tener conto segnatamente dell'evoluzione del diritto nazionale, una disposizione che prevede che rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva 90/435 anche le altre società costituite conformemente al diritto francese e assoggettate all'imposta sulle società in Francia.

43 Occorre infine rilevare che, contrariamente a quanto sostengono la ricorrente nella causa principale e la Commissione, poiché le forme giuridiche di diritto francese coperte dalla direttiva 90/435 sono elencate tassativamente alla lett. f) dell'allegato alla medesima, l'estensione per analogia dell'applicazione di tale direttiva ad altri tipi di società, come ad esempio alla «société par actions simplifiée» di diritto francese, non può essere ammessa nemmeno qualora le medesime potessero essere considerate paragonabili.

44 Tenuto conto di quanto precede occorre risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435, in combinato disposto con la lett. f) dell'allegato alla medesima, deve essere interpretato nel senso che una società di diritto francese avente la forma di una «société par actions simplifiée» non può essere considerata come «società di uno Stato membro» ai sensi di questa direttiva già prima della modifica di tale direttiva, intervenuta con la direttiva 2003/123.

Sulla seconda questione

45 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio si interroga sulla validità dell'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435, letto in combinato disposto con la lett. f) dell'allegato alla medesima e con l'art. 5, n. 1, di questa direttiva, con riferimento agli artt. 43 CE e 48 CE o agli artt. 56, n. 1, CE e 58, nn. 1, lett. a), e 3 CE, in quanto ne deriva un'esenzione dalla ritenuta fiscale alla fonte nei casi di distribuzione degli utili da parte di una controllata tedesca a vantaggio di una società controllante francese che rivesta la forma giuridica di una «société anonyme», di una «société en commandite par actions» o di una «société à responsabilité limitée», ma non nel caso di una società controllante francese avente la forma giuridica di una «société par actions simplifiée».

46 La ricorrente nel procedimento principale fa valere a tal riguardo che l'esclusione della «société par actions simplifiée» dall'ambito di applicazione della direttiva 90/435 ha la conseguenza

di porre la medesima, arbitrariamente, in una posizione più sfavorevole rispetto alla «société anonyme» o alla «société à responsabilité limitée» francese o rispetto alle forme giuridiche di società per azioni o di società a responsabilità limitata di altri Stati membri elencate in detta direttiva. La «société par actions simplifiée» sarebbe svantaggiata in particolare perché il diritto tedesco non precisa le modalità procedurali secondo cui è possibile avvalersi di un'applicazione contraria al diritto comunitario dell'imposta sui redditi da capitali fuori dell'ambito di applicazione della direttiva 90/435.

47 Invece, né i governi tedesco, italiano e del Regno unito, né la Commissione vedono la minima ragione per mettere in dubbio la validità della direttiva 90/435. Da una parte, le libertà fondamentali non vieterebbero l'applicazione di ritenute alla fonte in quanto tali e non osterebbero ad una doppia imposizione risultante dall'esercizio parallelo di competenze fiscali di due Stati membri. Dall'altra, il legislatore comunitario disporrebbe di un ampio potere discrezionale quanto all'armonizzazione e al ravvicinamento delle legislazioni. La limitazione della portata dell'armonizzazione o del ravvicinamento delle legislazioni a settori particolari non potrebbe dunque costituire di per sé un atto illegittimo.

48 Il governo italiano sottolinea inoltre che, poiché la «société par actions simplifiée» è stata istituita successivamente all'entrata in vigore della direttiva 90/435, quest'ultima non potrebbe essere considerata invalida a causa della mancata presa in considerazione di questa forma giuridica di società, poiché i vizi che comportano l'invalidità di un atto devono esistere nel momento in cui tale atto viene posto in essere. Tutt'al più ci si potrebbe chiedere se la direttiva 2003/123 non dovesse includere la «société par actions simplifiée» nell'elenco dell'allegato alla direttiva 90/435 in modo retroattivo. Orbene, a tal riguardo, rientrava pienamente nel potere discrezionale del legislatore comunitario completare o meno l'allegato alla direttiva 90/435 e limitare nel tempo gli effetti dell'inclusione di questa forma giuridica di società in tale allegato, prevedendo che tale inclusione non avrebbe avuto effetto retroattivo.

49 Occorre ricordare a tal riguardo che la valutazione della validità di un atto, che la Corte è tenuta ad effettuare nell'ambito di un rinvio pregiudiziale, deve normalmente essere fondata sulla situazione di fatto e di diritto esistente al momento in cui l'atto è stato adottato (sentenza 17 luglio 1997, cause riunite C-248/95 e C-249/95, SAM Schiffahrt e Stapf, Racc. pag. I-4475, punto 46).

50 Anche ammettendo che la validità di un atto possa, in taluni casi, essere valutata in relazione ad elementi nuovi intervenuti dopo la sua adozione (sentenza SAM Schiffahrt e Stapf, cit., punto 47), una tale valutazione non deve aver luogo nella fattispecie.

51 Infatti, se la «société par actions simplifiée» è stata introdotta nel diritto francese solo successivamente all'adozione della direttiva 90/435, risulta dalla soluzione alla prima questione che, per quanto riguarda le società di diritto francese, l'ambito di applicazione di questa direttiva è stato determinato mediante un'elencazione delle denominazioni delle forme giuridiche coperte da detta direttiva, senza contenere una clausola che consentisse l'applicazione di questa medesima direttiva ad altre società costituite conformemente al diritto francese.

52 Emerge da una costante giurisprudenza che le istituzioni comunitarie possono procedere all'armonizzazione solo graduale di un settore o a un ravvicinamento per fasi successive delle normative nazionali. L'attuazione di tali provvedimenti è infatti generalmente difficoltosa poiché presuppone, da parte delle istituzioni comunitarie competenti, l'elaborazione, muovendo da norme nazionali disparate e complesse, di norme comuni che siano conformi agli obiettivi definiti dal Trattato e che ottengano il consenso di una maggioranza qualificata dei membri del Consiglio o addirittura, come nel campo fiscale, l'unanimità di questi ultimi (v., in tal senso, sentenze 29 febbraio 1984, causa 37/83, Rewe-Zentrale, Racc. pag. 1229, punto 20; 13 maggio 1997, causa C-233/94, Germania/Parlamento e Consiglio, Racc. pag. I-2405, punto 43, nonché 17 giugno

1999, causa C-166/98, Socridis, Racc. pag. I-3791, punto 26).

53 Occorre tuttavia verificare se una delimitazione dell'ambito di applicazione della direttiva 90/435 che esclude a priori altre società che possono essere create conformemente al diritto nazionale, come risulta dall'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435 e dalla lett. f) dell'allegato alla medesima, possa essere considerata invalida con riferimento agli articoli del Trattato che garantiscono la libertà di stabilimento o la libera circolazione dei capitali.

54 Conformemente ad una costante giurisprudenza, la libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro implica l'accesso alle attività autonome e il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di aziende secondo quanto stabiliscono le leggi del paese di stabilimento per i loro cittadini. L'abolizione delle restrizioni della libertà di stabilimento si estende alle restrizioni per la costituzione di agenzie, di succursali o di affiliate da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti nel territorio di un altro Stato membro (v., in particolare, sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 13; 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. I-2651, punto 22, e 23 febbraio 2006, causa C-253/03, CLT-UFA, Racc. pag. I-1831, punto 13).

55 Sempre secondo una giurisprudenza costante, sebbene, così come formulate, le norme relative alla libertà di stabilimento mirino ad assicurare il godimento della disciplina nazionale dello Stato membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria legislazione (v., in particolare, sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 21; 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, Racc. pag. I-7995, punto 42; 6 dicembre 2007, causa C-298/05, Columbus Container Services, Racc. pag. I-10451, punto 33, nonché 15 maggio 2008, causa C-414/06, Lidl Belgium, Racc. pag. I-3601, punto 19).

56 Come è stato ricordato al punto 27 della presente sentenza, la direttiva 90/435 mira ad eliminare, instaurando un regime fiscale comune, qualsiasi penalizzazione della cooperazione tra società di Stati membri diversi rispetto alla cooperazione tra società di uno stesso Stato membro, facilitando così il raggruppamento di società su scala comunitaria (sentenze Banque Fédérative du Crédit Mutuel, cit., punto 23, e 12 febbraio 2009, causa C-138/07, Cobelfret, Racc. pag. I-731, punto 28).

57 Per raggiungere l'obiettivo della neutralità, sul piano fiscale, della distribuzione di utili da parte di una società controllata con sede in uno Stato membro alla sua controllante stabilita in un altro Stato membro, la direttiva 90/435 intende evitare una doppia imposizione, in termini economici, di tali utili, ossia evitare che gli utili distribuiti siano colpiti una prima volta a carico della società controllata, e una seconda volta a carico della controllante (v. citate sentenze Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punti 24 e 27, nonché Cobelfret, punto 29).

58 A tale scopo, l'art. 5, n. 1, della direttiva 90/435 impone agli Stati membri di esentare dalla ritenuta alla fonte gli utili distribuiti da una società controllata alla sua società controllante quando quest'ultima detiene una partecipazione minima del 25% nel capitale della società controllata.

59 Orbene, se in virtù della direttiva 90/435 detto obbligo incombe sugli Stati membri solo per quanto riguarda la distribuzione degli utili percepiti da società che possono essere considerate tali ai sensi della medesima, basta rilevare che detta direttiva non autorizza uno Stato membro a trattare in modo meno favorevole gli utili distribuiti alle società degli altri Stati membri, che non rientrano nel suo ambito di applicazione, rispetto agli utili distribuiti alle società paragonabili stabilite nel suo territorio.

60 Infatti, la Corte ha già dichiarato che, per partecipazioni che non rientrano nell'ambito della direttiva 90/435, spetta agli Stati membri determinare se, ed in quale misura, la doppia imposizione economica degli utili distribuiti debba essere evitata e introdurre, a tale scopo, in modo unilaterale o mediante convenzioni concluse con altri Stati membri, procedure che mirino a prevenire o ad attenuare tale doppia imposizione economica. Tuttavia tale unico fatto non consente loro di applicare misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal Trattato (v. sentenze *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, cit., punto 54; *Amurta*, cit., punto 24, nonché 18 giugno 2009, causa C?303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 28).

61 Di conseguenza, una delimitazione dell'ambito di applicazione della direttiva 90/435 che esclude a priori altre società che possono essere create conformemente al diritto nazionale, come quella risultante dall'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435 e dalla lett. f) dell'allegato alla medesima, non può creare una restrizione alla libertà di stabilimento.

62 La conclusione tratta al punto precedente vale anche a proposito delle disposizioni relative alla libera circolazione dei capitali.

63 Tenuto conto di quanto precede, occorre risolvere la seconda questione dichiarando che dall'esame della medesima non è emerso alcun elemento idoneo ad inficiare la validità dell'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435, in combinato disposto con la lett. f) dell'allegato alla medesima e con l'art. 5, n. 1, di tale direttiva.

Sulle spese

64 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 (Prima Sezione) dichiara:

1) L'art. 2, lett. a), della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, in combinato disposto con la lett. f) dell'allegato alla medesima, deve essere interpretato nel senso che una società di diritto francese avente la forma di una «société par actions simplifiée» non può essere considerata come «società di uno Stato membro» ai sensi di questa direttiva già prima della modifica di tale direttiva, intervenuta con la direttiva del Consiglio 22 dicembre 2003, 2003/123/CE.

2) Dall'esame della seconda questione non è emerso alcun elemento idoneo ad inficiare la validità dell'art. 2, lett. a), della direttiva 90/435, in combinato disposto con la lett. f) dell'allegato alla medesima e con l'art. 5, n. 1, di tale direttiva.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.