

**Causa C-287/10**

**Tankreederei I SA**

**contro**

**Directeur de l'administration des contributions directes**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal tribunal administratif (Lussemburgo)]

«Libera prestazione di servizi — Libera circolazione dei capitali — Abbuono di imposta per investimenti — Concessione collegata al fatto di mettere in opera fisicamente l'investimento nel territorio nazionale — Gestione di imbarcazioni per la navigazione fluviale utilizzate in altri Stati membri»

Massime della sentenza

*Libera prestazione dei servizi — Restrizioni — Normativa tributaria*

*(Art. 56 TFUE)*

L'art. 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una disposizione di uno Stato membro a norma della quale ad un'impresa che è stabilita unicamente in tale Stato membro è negato un abbuono d'imposta per investimenti, per la sola ragione che il bene d'investimento, in relazione al quale si rivendica tale abbuono, è messo in opera fisicamente nel territorio di un altro Stato membro.

Difatti, una simile disposizione nazionale, che assoggetta gli investimenti messi in opera nel territorio di uno Stato membro, diverso da quello nel quale è stabilita l'impresa considerata, ad un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello riservato agli investimenti messi in opera nel territorio nazionale, è atta, se non a dissuadere le imprese nazionali dal fornire, in un altro Stato membro, servizi che necessitano dell'impiego di beni di investimento situati in quest'ultimo Stato membro, quanto meno a rendere tale prestazione di servizi transfrontalieri meno attraente o più difficile rispetto alla prestazione di servizi nel territorio nazionale mediante beni di investimento situati in detto territorio.

Una normativa del genere non può essere giustificata dalla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale nazionale, dal momento che non sussiste un nesso diretto, dal punto di vista del regime fiscale nazionale considerato, tra, da un lato, la concessione ad un'impresa residente che fornisce servizi in altri Stati membri di un abbuono d'imposta per beni d'investimento utilizzati a tal fine e, d'altro lato, il finanziamento di tale agevolazione fiscale a mezzo dell'imposta riscossa sui redditi prodotti dai destinatari dei servizi forniti grazie a tali beni.

Una simile normativa non può, inoltre, essere giustificata dalla necessità di prevenire abusi, dal momento che essa colpisce qualsiasi impresa che metta in opera beni d'investimento nel territorio di un altro Stato membro, e ciò malgrado l'assenza di elementi oggettivi idonei a dimostrare l'esistenza di una costruzione di puro artificio, priva di effettività economica, il cui unico fine è ottenere un vantaggio fiscale.

Inoltre, una tale disposizione nazionale che nega sistematicamente un'agevolazione fiscale quando l'investimento non è messo in opera nel territorio nazionale, nonostante il fatto che

l'investimento di cui trattasi sia estraneo a qualsiasi finalità sociale, non può essere giustificata sulla base della competenza degli Stati membri a procedere alla scelta degli interessi della collettività che intendono promuovere concedendo agevolazioni fiscali.

(v. punti 17, 23, 25, 28-30, 32, 34 e dispositivo)

## SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

22 dicembre 2010 (\*)

«Libera prestazione di servizi – Libera circolazione dei capitali – Abbuono di imposta per investimenti – Concessione collegata al fatto di mettere in opera fisicamente l'investimento nel territorio nazionale – Gestione di imbarcazioni per la navigazione fluviale utilizzate in altri Stati membri»

Nel procedimento C-287/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale presentata alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal tribunal administratif (Lussemburgo), con decisione 8 giugno 2010, pervenuta in cancelleria il 10 giugno 2010, nella causa

### **Tankreederei I SA**

contro

### **Directeur de l'administration des contributions directes,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts (relatore), presidente di sezione, dai sigg. D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis e T. von Danwitz, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Tankreederei I SA, dall'avv. F. Collot, avocat,
- per il governo francese, dai sigg. G. de Bergues e B. Cabouat, in qualità di agenti,
- per la Commissione europea, dai sigg. R. Lyal e J.-P. Keppenne, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 56 TFUE e 63 TFUE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Tankreederei I SA (in prosieguo: la «Tankreederei»), società di diritto lussemburghese, e il Directeur de l'administration luxembourgeoise des contributions directes (direttore dell'amministrazione lussemburghese delle imposte dirette), a seguito del rifiuto di tale amministrazione di concedere a detta società l'abbuono d'imposta per investimenti.

## **Il diritto nazionale**

3 L'art. 152bis, n. 1, della loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur les revenus (legge 4 dicembre 1967, sull'imposta sui redditi; *Mémorial A* 1967, pag. 1228), come modificata dalla legge 19 dicembre 1986 (*Mémorial A* 1986, pag. 2330; in prosieguo: la «LIR»), così dispone:

«Previa domanda, i contribuenti ottengono gli abbuoni d'imposta sul reddito di seguito specificati per investimenti, di cui ai paragrafi 2 e 7 seguenti, che effettuano nelle loro imprese ai sensi dell'art. 14. Gli investimenti devono essere effettuati in un centro di attività stabile situato nel Granducato e destinato a rimanervi in maniera permanente; essi devono inoltre essere messi in opera fisicamente nel territorio lussemburghese».

## **Fatti della causa principale e questione pregiudiziale**

4 La Tankreederei, che ha la sede sociale in Lussemburgo, gestisce, da tale Stato membro, due imbarcazioni destinate alla navigazione fluviale nell'ambito della sua attività consistente nel rifornire navi marittime di idrocarburi per uso navale (cosiddetto «bunkeraggio» o bunkering) nei porti di Anversa (Belgio) e di Amsterdam (Paesi Bassi).

5 Essa ha chiesto di potersi avvalere, per gli esercizi fiscali relativi agli anni 2000-2003, di abbuoni di imposta per investimenti ai sensi dell'art. 152bis della LIR. L'11 maggio 2005 l'amministrazione delle imposte dirette del Granducato di Lussemburgo le ha opposto un rifiuto, giacché le imbarcazioni interessate erano utilizzate all'estero.

6 Il 28 giugno 2005 essa ha presentato un reclamo al direttore di tale amministrazione, che è stato respinto con decisione di quest'ultimo in data 29 gennaio 2009 (in prosieguo: la «decisione 29 gennaio 2009»).

7 Il 23 aprile 2009, la Tankreederei ha proposto, dinanzi al giudice del rinvio, un ricorso contro la decisione 29 gennaio 2009. A sostegno di tale ricorso essa faceva valere che l'art 152bis della LIR è incompatibile con l'art. 56 TFUE. Sottolineando, da un lato, che essa dispone di un centro di attività stabile solo in Lussemburgo e deve essere quindi considerata come un'impresa ai sensi dell'art. 14 della LIR, e che, d'altro lato, le sue imbarcazioni compaiono nell'attivo del suo bilancio in tale Stato membro e sono utilizzate nell'ambito di un'attività imponibile esclusivamente nel territorio di quest'ultimo, detta società sostiene che la decisione 29 gennaio 2009 di fatto le riserva un trattamento fiscale meno favorevole di quello di cui godono le società che esercitano la medesima attività nel territorio di tale Stato membro. Essa fa valere che il trattamento applicato

costituisce, di conseguenza, una restrizione ingiustificata alla libera prestazione dei servizi. Aggiunge altresì che, benché le sue imbarcazioni siano idonee alla navigazione sulla Mosella lussemburghese, il servizio di navigazione interna marittima del Ministero dei Trasporti ha respinto la sua richiesta di registrare dette imbarcazioni nel porto lussemburghese di Mertert, circostanza che l'ha costretta a registrarle nel porto di Anversa.

8 Partendo dalla constatazione che la Tankreederei è stabilita e soggetta ad imposta in Lussemburgo e che la decisione 29 gennaio 2009 è stata basata sul mancato rispetto della condizione, enunciata all'art. 152bis della LIR, di mettere fisicamente in opera l'investimento nel territorio lussemburghese, il tribunal administratif (tribunale amministrativo) rileva che, contrariamente alla posizione assunta dinanzi ad esso dal governo lussemburghese, il diritto dell'Unione non osta unicamente alle normative nazionali che comportano una discriminazione fondata sulla nazionalità, ma può del pari opporsi ad una normativa nazionale che abbia l'effetto di dissuadere un cittadino di uno Stato membro dal fornire servizi o investire in un altro Stato membro.

9 Nutrendo dubbi sulla compatibilità dell'art. 152bis della LIR con il diritto dell'Unione, il tribunal administratif ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli artt. [56] TFUE e [63] TFUE ostino alle disposizioni dell'art. 152bis, n. 1, della [LIR] nei limiti in cui queste ultime riservano ai soggetti passivi lussemburghesi un abbuono d'imposta per investimenti a condizione che siffatti investimenti siano effettuati in un centro di attività stabile situato nel Granducato e destinato a restarvi in maniera permanente, e siano messi in opera fisicamente nel territorio lussemburghese».

### **Sulla questione pregiudiziale**

10 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli artt. 56 TFUE e 63 TFUE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano ad una disposizione di uno Stato membro che subordina la concessione di un abbuono d'imposta per investimenti alla condizione che l'investimento di cui trattasi sia effettuato in centro di attività stabile situato nel territorio nazionale e destinato a restarvi in modo permanente, e che esso sia messo in opera fisicamente in tale territorio.

11 Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale e dal fascicolo trasmesso alla Corte risulta che la questione del giudice del rinvio verte, più precisamente, sulla conformità con gli artt. 56 TFUE e 63 TFUE della condizione, enunciata dall'art. 152bis della LIR, che fa dipendere la concessione dell'agevolazione fiscale oggetto della causa principale dal fatto di mettere in opera fisicamente l'investimento di cui trattasi nel territorio nazionale.

12 In proposito occorre sottolineare, come fanno la Tankreederei e la Commissione europea, che le prestazioni fornite dietro corrispettivo da tale società stabilita esclusivamente in Lussemburgo, nell'ambito delle sue attività di rifornimento svolte nei porti di Anversa e di Amsterdam mediante le due imbarcazioni per le quali ha chiesto l'abbuono d'imposta per investimenti, costituiscono servizi ai sensi dell'art. 57 TFUE.

13 Ne consegue che le disposizioni del Trattato FUE in materia di libera prestazione dei servizi si applicano ad una situazione come quella oggetto della causa principale.

14 In proposito, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione (v., in particolare, sentenza 28 ottobre 2010, causa C-72/09, *Établissements Rimbaud*, non ancora

pubblicata nella Raccolta, punto 23).

15 La Corte ha più volte dichiarato che l'art. 56 TFUE osta all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale che produca l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna ad uno Stato membro (v., segnatamente, sentenza 11 giugno 2009, cause riunite C-155/08 e C-157/08, X e Passenheim-van Schoot, Racc. pag. I-5093, punto 32). Costituiscono restrizioni alla libera prestazione dei servizi le misure nazionali che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà (v., in particolare, sentenza 4 dicembre 2008, causa C-330/07, Jobra, Racc. pag. I-9099, punto 19).

16 Inoltre, la libera prestazione dei servizi può essere invocata da un'impresa nei confronti dello Stato membro nel quale essa è stabilita quando i servizi sono forniti a destinatari stabiliti in un altro Stato membro e, in modo più generale, in tutti i casi in cui un prestatore offra servizi nel territorio di uno Stato membro diverso da quello nel quale è stabilito (v., in particolare, sentenza 11 gennaio 2007, causa C-208/05, ITC, Racc. pag. I-181, punto 56).

17 Nella fattispecie si deve necessariamente constatare che una disposizione nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale, che assoggetta gli investimenti messi in opera nel territorio di uno Stato membro diverso da quello nel quale è stabilita l'impresa considerata ad un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello riservato agli investimenti messi in opera nel territorio nazionale, è atta, se non a dissuadere le imprese nazionali dal fornire, in un altro Stato membro, servizi che necessitano dell'impiego di beni di investimento situati in quest'ultimo Stato membro, quanto meno a rendere tale prestazione di servizi transfrontalieri meno attraente o più difficile rispetto alla prestazione di servizi nel territorio nazionale mediante beni di investimento situati in detto territorio (v., in questo senso, sentenza Jobra, cit., punto 24).

18 Ne consegue che una disposizione siffatta costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 56 TFUE.

19 Una restrizione del genere può essere ammessa solo per ragioni imperative di interesse generale. È tuttavia ancora necessario, in tal caso, che l'applicazione di tale restrizione sia atta a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non ecceda quanto necessario per conseguire tale obiettivo (v., in tal senso, sentenze 30 gennaio 2007, causa C-150/04, Commissione/Danimarca, Racc. pag. I-1163, punto 46, e 15 aprile 2010, causa C-96/08, CIBA, Racc. pag. I-2911, punto 45).

20 Orbene, nessuna eventuale giustificazione è stata invocata dal governo lussemburghese nell'ambito della causa in esame, né è stata ipotizzata dal giudice del rinvio.

21 In ogni caso, in circostanze come quelle della causa principale, la restrizione constatata non può essere giustificata dalla necessità, giudicata legittima dalla Corte, di una ripartizione equilibrata tra gli Stati membri del potere impositivo (v., in particolare, sentenza 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punti 45, 46 e 51).

22 In proposito, è infatti sufficiente rilevare, come fanno la Tankreederei e la Commissione, che, secondo le indicazioni fornite dal giudice del rinvio, le attività della Tankreederei, relative ai servizi di rifornimento prestati nei porti di Anversa e di Amsterdam mediante le imbarcazioni per le quali è chiesto l'abbuono d'imposta per investimenti possono essere assoggettate ad imposta esclusivamente in Lussemburgo. Pertanto il diritto del Granducato di Lussemburgo di esercitare la propria competenza fiscale riguardo a dette attività non sarebbe in alcun modo compromesso laddove non esistesse la condizione di cui al punto 11 della presente sentenza (v., in questo senso, sentenza Jobra, cit., punti 32 e 33).

23 La restrizione di cui trattasi non può neppure essere giustificata dalla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale nazionale, riconosciuta dalla Corte come ragione imperativa d'interesse generale (v. sentenze 28 gennaio 1992, causa C?204/90, Bachmann, Racc. pag. I?249, punto 28, e causa C?300/90, Commissione/Belgio, causa C?300/90, Racc. pag. I?305, punto 21).

24 Affinché possa essere accolta una giustificazione siffatta, occorre infatti che sussista un nesso diretto tra il vantaggio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale vantaggio tramite un prelievo fiscale determinato (v., in particolare, sentenza 29 marzo 2007, causa C?347/04, Rewe Zentralfinanz, Racc. pag. I?2647, punto 62 e giurisprudenza ivi citata).

25 Orbene, come sottolinea la Commissione, non risulta in alcun modo dal fascicolo trasmesso alla Corte che sussista un nesso diretto, dal punto di vista del regime fiscale lussemburghese, tra, da un lato, la concessione ad un'impresa che fornisce servizi come quelli di cui alla causa principale dell'abbuono d'imposta per beni d'investimento utilizzati a tal fine e, d'altro lato, il finanziamento di tale agevolazione fiscale a mezzo dell'imposta riscossa sui redditi prodotti dai destinatari dei servizi forniti grazie a tali beni (v., in questo senso, sentenza Jobra, cit., punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

26 È dunque irrilevante, ai fini della concessione dell'abbuono fiscale di cui trattasi alla causa principale, la circostanza che i destinatari di tali servizi stabiliti in Lussemburgo siano assoggettati ad imposta in tale Stato membro e che quelli stabiliti in un altro Stato membro non lo siano (v., in questo senso, sentenza 13 aprile 2000, causa C?251/98, Baars, Racc. pag. I?2787, punto 40).

27 Quanto alla necessità di prevenire una riduzione del gettito fiscale nazionale – riduzione che conseguirebbe, nella causa principale, alla concessione dell'abbuono alla Tankreederei –, essa non compare tra le ragioni imperative d'interesse generale atte a giustificare la restrizione di una libertà sancita dal Trattato FUE (v., in questo senso, sentenze 3 ottobre 2002, causa C?136/00, Danner, Racc. pag. I?8147, punto 56, e 27 gennaio 2009, causa C?318/07, Persche, Racc. pag. I?359, punto 46).

28 Per quanto riguarda la necessità di prevenire abusi, è ben vero che da giurisprudenza costante risulta che una restrizione alla libera prestazione dei servizi può essere giustificata quando essa concerne specificamente le costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, il cui unico fine è ottenere un vantaggio fiscale (v., in particolare, sentenza Jobra, cit., punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

29 Tuttavia, la norma nazionale di cui trattasi nella causa principale colpisce qualsiasi impresa che metta in opera beni d'investimento nel territorio di uno Stato membro diverso dal Granducato di Lussemburgo, e ciò malgrado l'assenza, come nella causa principale, di elementi oggettivi idonei a dimostrare l'esistenza di una costruzione siffatta (v., in questo senso, sentenza Jobra, cit., punti 36-38).

30 Infine, per quanto attiene alle considerazioni esposte dal governo francese in merito alla facoltà per gli Stati membri di subordinare la concessione di un'agevolazione fiscale mirante a rispondere a necessità specifiche dell'intera loro popolazione – o di una sua parte – alla necessità di un certo grado di collegamento tra il beneficiario dell'agevolazione e la società dello Stato membro considerato, si deve rilevare che, certamente, rientra nella competenza di uno Stato membro la scelta degli interessi della collettività che esso intende promuovere concedendo agevolazioni fiscali (v., in questo senso, sentenza 14 settembre 2006, causa C?386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Racc. pag. I?8203, punto 39).

31 Inoltre, riguardo ad un certo grado di collegamento del beneficiario di una prestazione con la società dello Stato membro interessato, la Corte ha già avuto modo di statuire, in merito a prestazioni non disciplinate dal diritto dell'Unione, che gli Stati membri dispongono di un ampio margine discrezionale per quanto riguarda la fissazione dei criteri di valutazione di tale collegamento (v., in tal senso, sentenza 1° ottobre 2009, causa C-103/08, Gottwald, Racc. pag. I-9117, punti 32 e 34).

32 Nondimeno, in circostanze come quelle della causa principale – in cui una disposizione nazionale nega sistematicamente un'agevolazione fiscale quando l'investimento non è messo in opera nel territorio nazionale, nonostante il fatto che l'investimento di cui trattasi sia estraneo a qualsiasi finalità sociale – siffatto diniego non può essere giustificato da considerazioni del genere.

33 Dall'analisi che precede risulta che una disposizione nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale non può essere giustificata da ragioni imperative d'interesse generale.

34 Occorre pertanto risolvere la questione posta dichiarando che l'art. 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una disposizione di uno Stato membro a norma della quale ad un'impresa che è stabilita unicamente in tale Stato membro è negato un abbuono d'imposta per investimenti, per la sola ragione che il bene d'investimento, in relazione al quale si rivendica tale abbuono, è messo in opera fisicamente nel territorio di un altro Stato membro.

35 Alla luce di ciò non è necessario esaminare se anche le disposizioni del Trattato FUE in materia di libera circolazione dei capitali possano ostare a siffatta disposizione nazionale (v., in questo senso, sentenza Jobra, cit., punto 42).

### **Sulle spese**

36 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. 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una disposizione di uno Stato membro a norma della quale ad un'impresa che è stabilita unicamente in tale Stato membro è negato un abbuono d'imposta per investimenti, per la sola ragione che il bene d'investimento, in relazione al quale si rivendica tale abbuono, è messo in opera fisicamente nel territorio di un altro Stato membro.**

Firme

\* Lingua processuale: il francese.