

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

F.G. JACOBS

presentate il 9 dicembre 2004<sup>1</sup>

1. La presente causa solleva la questione della compatibilità con il diritto comunitario di una normativa di uno Stato membro che conceda per la ricerca uno sgravio dall'imposta sulle società solo nel caso in cui la ricerca venga svolta all'interno dello Stato medesimo.

dei prodotti del tabacco, sostenute nel corso dei due anni precedenti [...]».

3. L'art. 49 septies, lett. H, dell'allegato III del codice medesimo prevede quanto segue:

**Normativa nazionale**

«Danno diritto allo sgravio di imposta di cui all'art. 244 quater, lett. B, del codice generale delle imposte le spese relative ad operazioni realizzate in Francia».

2. L'art. 244 quater, lett. B, del Code général des impôts (codice generale delle imposte) dispone quanto segue:

**Fatti e questioni pregiudiziali**

«Le imprese industriali e commerciali o agricole tassate in base al loro utile effettivo possono beneficiare di uno sgravio di imposta pari al 50 % dell'eccedenza delle spese di ricerca affrontate nel corso di un anno in rapporto alla media delle spese delle medesima natura, rivalutate dell'aumento dei prezzi al consumo ad esclusione di quelli

4. La SA Laboratoires Fournier (in prosieguo: la «Fournier»), impresa con sede in Francia che produce e commercializza prodotti farmaceutici, affidava a istituti di ricerca con sede in taluni altri Stati membri vari incarichi di ricerca e deduceva, con riguardo agli esercizi 1995 e 1996, le relative spese ai fini della determinazione dello sgravio di imposta per la ricerca. L'ispettorato delle

<sup>1</sup> — Lingua originale: l'inglese.

imposte non riconosceva tale detrazione sulla base del rilievo che la ricerca non era stata effettuata in Francia. La Fournier proponeva opposizione ritenendo le disposizioni applicate in contrasto con l'art. 49 CE. L'opposizione veniva tuttavia respinta.

compiuta in Francia, rientrino nell'ambito di applicazione dell'art. 49 CE. Verificherò quindi se tale restrizione sia giustificabile.

### Sull'ambito di applicazione dell'art. 49 CE

5. La Fournier adiva quindi il Tribunal administratif de Dijon, che sottoponeva alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali: i) se le disposizioni in esame, nella parte in cui riservano alle operazioni di ricerca compiute in Francia il beneficio di uno sgravio di imposta per la ricerca, siano in contrasto con l'art. 49 CE, e ii) in caso di soluzione affermativa, se la condizione secondo cui le operazioni devono essere realizzate in Francia sia in linea con il principio di coerenza dell'imposta sulle società.

8. Il governo francese riconosce che la normativa distingue i soggetti passivi in funzione del luogo di prestazione del servizio, il che può operare a detrimento dei prestatori di altri Stati membri. Esso afferma, tuttavia, che tale disparità di trattamento discende direttamente dal principio di territorialità fiscale, che la Corte ha espressamente riconosciuto nella sentenza Futura<sup>2</sup>, ed esula pertanto dalla sfera di applicazione dell'art. 49 CE.

6. Hanno presentato osservazioni scritte la Fournier e la Commissione, entrambe rappresentate all'udienza, nonché il governo francese.

9. Nella sentenza Futura, la Corte ha affermato che l'art. 43 CE non osta a che uno Stato membro subordini il riporto di perdite precedenti chiesto da un contribuente che disponga di una succursale nel suo territorio, ma non vi abbia stabilito la propria residenza, alla condizione che le perdite siano economicamente collegate con redditi ottenuti dal contribuente nel detto Stato, purché ai contribuenti residenti non sia riservato un trattamento più favorevole. Più in partico-

7. Esaminerò anzitutto se le disposizioni in questione, nella parte in cui limitano il beneficio dello sgravio di imposta alla ricerca

2 — Sentenza 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer (Racc. pag. I-2471, punto 22).

lare, la Corte ha dichiarato che la condizione secondo cui le perdite devono presentare un collegamento economico con i redditi ottenuti nello Stato di cui trattasi costituisce espressione del principio di territorialità nel diritto tributario, dovendosi quindi escludere che essa implichi una discriminazione, palese o dissimulata, vietata dal Trattato.

10. Il governo francese osserva che il ragionamento svolto dalla Corte nella sentenza Futura in relazione alla libertà di stabilimento può essere trasposto alla libera prestazione di servizi. Il fatto che lo sgravio d'imposta in discussione nella presente causa venga concesso solo per le attività di ricerca svolte in Francia discenderebbe dal principio della territorialità fiscale. Il regime delle imposte richiede un nesso economico tra le spese sostenute per la ricerca e l'attività economica soggetta all'imposta sulle società. La coerenza di detto regime verrebbe meno se le operazioni di ricerca condotte all'estero dessero diritto ad uno sgravio d'imposta in Francia pur non essendo tassate in tale Stato membro.

11. A mio parere, è significativo che, nella causa Futura, la Corte abbia esaminato la compatibilità con le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento di imposte nazionali applicabili a imprese stabilite o meno sul territorio nazionale. Non sono convinto che l'applicazione del principio di territorialità operata dalla Corte in detta

causa possa essere trasposta tanto facilmente ad una fattispecie come quella in esame, vertente sulle ripercussioni di norme tributarie nazionali sui prestatori di servizi di altri Stati membri. Tali norme riservano ad un'impresa stabilita sul territorio nazionale che si sia avvalsa di servizi forniti dall'interno dello Stato membro di cui trattasi un trattamento più favorevole rispetto a quello cui è soggetta un'impresa anch'essa stabilita sul territorio nazionale che si sia avvalsa di servizi provenienti da uno Stato membro diverso. Infatti la normativa in questione si basa, ancorché indirettamente, sul luogo di stabilimento del prestatore di servizi ed è quindi atta a restringere l'attività transfrontaliera del prestatore stesso; di conseguenza tale normativa si pone palesemente in contrasto con l'art. 49 CE.

12. In base ad analoghe considerazioni, l'avvocato generale Tesouro, nelle conclusioni relative alla causa Safir<sup>3</sup>, ha ritenuto che la normativa che sottoponeva a prelievo fiscale i premi versati dagli assicurati che sottoscrivevano contratti di assicurazione sulla vita con compagnie non stabilite sul territorio nazionale — laddove i premi versati in esecuzione di polizze emesse da compagnie stabilite sul territorio nazionale non erano soggetti a prelievo — si poneva in contrasto con l'art. 49 CE, nonostante la tesi

3 — Causa C-118/96, definita con sentenza 28 aprile 1998 (Racc. pag. I-1897, paragrafi 20-25).

dedotta dallo Stato membro interessato e dagli altri due Stati membri intervenuti, secondo cui la normativa controversa costituirebbe un'applicazione del principio della territorialità fiscale. L'avvocato generale ha dichiarato, in particolare, che «la tesi secondo cui la normativa in esame sfuggirebbe, in virtù del principio della territorialità fiscale, al divieto di cui all'art. [49 CE] appare del tutto priva di fondamento». La Corte, pur senza entrare espressamente nel merito di tale tesi, ha affermato che l'art. 49 CE osta ad una siffatta normativa.

13. Ritengo, pertanto, che l'approccio adottato dalla Corte nella causa Futura non possa essere trasposto al caso di specie.

14. Va rilevato, inoltre, che, nella predetta causa, la premessa fondamentale del ragionamento della Corte — che costituisce una condizione espressa della tesi dedotta dalla Francia nel presente procedimento — era che i soggetti passivi residenti non godevano di un trattamento più favorevole rispetto ai non residenti. Nel caso in esame, invece, la sostanza della normativa controversa è che ai contribuenti che si avvalgono di centri di ricerca nazionali viene riservato un trattamento più favorevole rispetto a quello cui sono soggetti coloro che si avvalgono di centri di ricerca stabiliti in altri Stati membri.

15. Pertanto, alla luce delle suesposte considerazioni, non ritengo che la predetta normativa esuli dalla sfera di applicazione dell'art. 49 CE per effetto del principio di territorialità fiscale.

16. La Fournier e la Commissione deducono inoltre che, in analogia ai principi affermati nella causa Baxter<sup>4</sup>, la normativa de qua sarebbe contraria all'art. 49 CE, in quanto creerebbe una «barriera fiscale» che, dissuadendo le imprese stabilite in Francia dall'avvalersi dei centri di ricerca di altri Stati membri, ostacolerebbe la prestazione transfrontaliera di servizi.

17. Condivido l'affermazione secondo cui la causa Baxter presenta forti analogie con il caso in esame. Detta causa riguardava la compatibilità con la libertà di stabilimento sancita dall'art. 43 CE di una normativa francese che tassava le imprese del settore farmaceutico, consentendo di detrarre fiscalmente le spese relative alla ricerca solo se quest'ultima era stata svolta in Francia. Le ricorrenti, controllate francesi di società madri stabilite in altri Stati membri, sostenevano che tale normativa determinava una discriminazione tra i laboratori francesi la cui ricerca era svolta prevalentemente in Francia

4 — Sentenza 8 luglio 1999, causa C-254/97 (Racc. pag. I-4809).

e quelli le cui principali unità di ricerca erano situate fuori del territorio di tale Stato membro.

18. In tale occasione la Corte ha dichiarato che l'agevolazione fiscale controversa appariva tale da svantaggiare soprattutto le imprese con sede operativa principale in altri Stati membri ed operanti in Francia tramite sedi secondarie; infatti, sono di regola queste ultime ad aver sviluppato la loro attività di ricerca ad di fuori del territorio di detto Stato. Poiché il principio della parità di trattamento sancito dall'art. 43 CE vieta non solo le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza (o in base alla sede, per quanto riguarda le società), ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di distinzione, pervenga in effetti al medesimo risultato, la Corte ha dichiarato che la normativa da qua si poneva in contrasto con la libertà di stabilimento<sup>5</sup>.

19. Analogamente, nella fattispecie in esame è chiaro che la normativa controversa favorisce le imprese stabilite in Francia che svolgono la ricerca in tale paese, dissuaden-

dole dall'avvalersi di centri di ricerca in altri Stati membri. L'inevitabile conseguenza diretta di tale disparità di trattamento fiscale è la restrizione delle prestazioni di servizi a dette imprese da parte degli enti di ricerca stabiliti in altri Stati membri, come peraltro sembra riconoscere la stessa Repubblica francese. Secondo costante giurisprudenza, l'art. 49 CE impone non solo l'eliminazione di qualsiasi discriminazione nei confronti del prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro in base alla sua cittadinanza, ma anche la soppressione di qualsiasi restrizione tale da rendere meno attraenti le attività del prestatore stabilito in un altro Stato membro ove fornisca legittimamente servizi analoghi<sup>6</sup>.

20. Come già osservato, nella causa Safir<sup>7</sup> la Corte ha ritenuto contraria all'art. 49 CE un'analogia normativa. Più in particolare, nella sentenza Vestergaard<sup>8</sup> la Corte ha dichiarato che la normativa di uno Stato membro che renda la detrazione delle spese di partecipazione a corsi di formazione professionale organizzati all'estero più difficile rispetto alla detrazione delle spese afferenti ad analoghi corsi organizzati nello Stato membro medesimo implica una diffe-

6 — Sentenza 9 luglio 1997, causa C-222/95, Société civile Immobilière Parodi (Racc. pag. I-3899, punto 18).

7 — Cit. supra alla nota 3.

8 — Sentenza 28 ottobre 1999, causa C-55/98, Vestergaard (Racc. pag. I-7641).

5 — Punti 10, 13 e 21 della sentenza, con richiamo alla sentenza 13 luglio 1993, causa C-330/91, Commerzbank (Racc. pag. I-4017, punto 14).

renza di trattamento basata sul luogo di esecuzione della prestazione dei servizi, vietata dall'art. 49 CE.

21. Ritengo, pertanto, che la normativa in esame, nella parte in cui restringe il beneficio dello sgravio d'imposta per la ricerca alla ricerca svolta in Francia, rientri nella sfera di applicazione dell'art. 49 CE e, fatte salve le possibili giustificazioni esaminate in prosieguo, sia in contrasto con tale disposizione del Trattato.

### Sulle possibili giustificazioni

22. Secondo consolidata giurisprudenza, la libera prestazione dei servizi, in quanto principio fondamentale del Trattato, può essere limitata solo da norme giustificate da ragioni imperative d'interesse generale, che siano idonee a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vadano oltre quanto necessario per il suo raggiungimento<sup>9</sup>.

23. Nel caso in esame sono state addotte tre possibili giustificazioni.

24. In primo luogo, il giudice nazionale chiede se la normativa sia giustificata, in virtù del principio affermato nelle cause *Bachmann*<sup>10</sup> e *Commissione/Belgio*<sup>11</sup>, dall'esigenza di garantire la coerenza del regime francese di imposizione delle società.

25. Le sentenze *Bachmann* e *Commissione/Belgio*, le sole in cui tale motivo di giustificazione è stato riconosciuto, vertevano sulla questione se una normativa nazionale, che subordinava la detraibilità fiscale dei premi di assicurazione vecchiaia e vita al loro versamento nello Stato membro interessato, fosse compatibile con l'art. 39 CE, che sancisce la libertà di circolazione dei lavoratori. La Corte ha manifestamente attribuito grande rilevanza al rapporto o collegamento diretto tra la detraibilità dei premi e l'imponibilità delle somme versate dagli assicuratori in esecuzione dei contratti di assicurazione vecchiaia e vita, il che implicava che i minori introiti derivanti dalla detraibilità dei premi di assicurazione sulla vita dal reddito complessivo imponibile risultava compensata dall'imponibilità delle pensioni, delle rendite o dei capitali dovuti dagli assicuratori, ed ha affermato che disposizioni come quelle in esame nella detta causa risultavano giustificate dalla necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale nel quale esse si collocano.

<sup>9</sup> — V., ad esempio, sentenza 23 novembre 1999, cause riunite C-369/96 e C-376/96, *Arblade* e a. (Racc. pag. I-8453, punti 34 e 35), e la giurisprudenza ivi richiamata.

<sup>10</sup> — Sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90 (Racc. pag. I-249).

<sup>11</sup> — Sentenza 28 gennaio 1992, causa C-300/90 (Racc. pag. I-305).

26. Successivamente a tali pronunce, gli Stati membri hanno tentato in varie riprese di giustificare disposizioni fiscali specifiche sulla base della necessità di garantire una coerenza fiscale. La Corte ha ripetutamente dichiarato che, perché un argomento fondato su tale giustificazione risulti efficace, occorre che sussista un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio tramite una determinata imposizione fiscale<sup>12</sup>. In ognuna di tali pronunce, salvo due eccezioni, la Corte ha respinto tale argomento rilevando l'insussistenza di un nesso diretto di tal genere; nelle altre due cause, essa ha comunque dichiarato che la normativa era illegittima, non risultando necessaria a garantire la coerenza del regime tributario nazionale<sup>13</sup>.

27. Nella fattispecie in esame, le imprese farmaceutiche soggette all'imposta sulle società francese possono portare in detrazione le spese sostenute per la ricerca svolta in Francia. Tra la detrazione e l'imposta sulle società non esiste alcun nesso diretto nel senso sopra indicato.

28. Ritengo, pertanto, che la normativa controversa non sia giustificabile in forza del principio della coerenza dell'imposta sulle società.

29. In secondo luogo, il governo francese ha affermato all'udienza che la normativa sarebbe giustificata in quanto promuove la ricerca e lo sviluppo.

30. Per quanto attiene ai motivi imperativi di interesse pubblico atti a giustificare gli ostacoli alla libera prestazione dei servizi derivanti dal diritto nazionale, la Corte ha adottato un approccio basato su un esame caso per caso. Pertanto, il fatto che fino ad ora la promozione della ricerca e dello sviluppo non sia stata considerata quale possibile giustificazione non è necessariamente significativo<sup>14</sup>.

31. Come dichiarato dalla Commissione all'udienza, la promozione della ricerca è sicuramente intesa ad incentivare l'eccellenza; quest'ultima, tuttavia, non è necessariamente limitata ai centri di ricerca francese. Conseguentemente, non vedo come la normativa in questione possa essere considerata idonea a garantire il raggiungimento del preteso perseguito. La naturale conclusione che si può trarre dall'esistenza di tale normativa è che essa è intesa a proteggere il settore francese della ricerca farmaceutica;

12 — V. da ultimo causa 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen (Racc. pag. I-7477, punto 42), e giurisprudenza ivi cit.; per un'illuminante disamina del principio della coerenza fiscale v. paragrafi 51-80 delle conclusioni dell'avvocato generale Kokott.

13 — Sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225, punto 42), e Manninen, cit. alla nota 12, punto 45.

14 — Per un esempio di possibili giustificazioni ammesse dalla Corte in questo contesto, v. le conclusioni presentate dall'avvocato generale Ruiz-Jarabo nelle cause riunite C-396/96 e C-376/96, Arblade, citate supra alla nota 9, paragrafo 59.

tuttavia, è evidente che gli obiettivi di natura economica, quale la protezione di un determinato settore all'interno di uno Stato membro, non possono giustificare un ostacolo al principio fondamentale della libera prestazione dei servizi<sup>15</sup>.

32. Inoltre, una normativa come quella in esame contrasta direttamente con gli obiettivi enunciati nel Titolo XVIII della Terza parte del Trattato, intitolata «Ricerca e sviluppo tecnologico», specificamente richiamati dal governo francese a sostegno della propria tesi relativa alla promozione della ricerca. In detto Titolo si menziona, inter alia, la necessità di permettere alle imprese di «sfruttare appieno le potenzialità del mercato interno grazie, in particolare [...] all'eliminazione degli ostacoli [...] fiscali [alla cooperazione tra le imprese e i centri di ricerca]»<sup>16</sup>.

33. Infine, il governo francese ha affermato che la normativa è giustificata in quanto assicura l'efficacia dei controlli fiscali.

34. La Corte ha più volte avuto modo di affermare 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<sup>17</sup> e che, conseguentemente, uno Stato membro è autorizzato ad applicare misure che consentano di verificare, in modo chiaro e preciso, l'ammontare delle spese detraibili in tale Stato a titolo di spese per la ricerca<sup>18</sup>. Tuttavia, la Corte ha parimenti dichiarato, in un contesto del tutto analogo a quello in esame, che una normativa nazionale che impedisca in maniera assoluta al contribuente di fornire la prova che le spese relative alle attività di ricerca svolte in altri Stati membri sono state effettivamente sostenute non può essere giustificata sulla base dell'esigenza dell'efficacia dei controlli fiscali; infatti, non può escludersi a priori che il contribuente sia in grado di produrre documenti probatori pertinenti che consentano alle autorità tributarie dello Stato membro d'imposizione di verificare, in modo chiaro e preciso, l'effettività e la natura delle spese per la ricerca sostenute in altri Stati membri<sup>19</sup>.

35. Conseguentemente, la normativa in esame non può essere giustificata dall'esigenza di garantire l'efficacia dei controlli fiscali.

15 — V. sentenze 5 giugno 1997, causa C-398/95, *Ypourgos Ergasias* (Racc. pag. I-3091, punto 23), e 28 aprile 1998, causa C-158/96, *Kohll* (Racc. pag. I-1931, punto 41).

16 — Art. 163, n. 2, CE.

17 — V., ad esempio, la sentenza *Futura Participations e Singer*, cit. supra alla nota 2, punto 31.

18 — Sentenza *Baxter*, cit. supra alla nota 4, punto 18.

19 — Sentenza *Baxter*, punti 19 e 20.



## **Conclusione**

36. Ritengo, pertanto, che le questioni sottoposte alla Corte dal Tribunal administratif de Dijon debbano essere risolte nel senso che l'art. 49 CE osta ad una normativa di uno Stato membro che conceda per la ricerca uno sgravio dall'imposta sulle società solo nel caso in cui la ricerca venga svolta nello Stato membro medesimo.