

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)  
10 marzo 2005 \*

Nel procedimento C-39/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal tribunal administratif de Dijon (Francia) con decisione 30 dicembre 2003, pervenuta in cancelleria il 2 febbraio 2004, nella causa tra

**Laboratoires Fournier SA**

e

**Direction des vérifications nationales et internationales**

LA CORTE (Terza Sezione),

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

\* Lingua processuale: il francese.

avvocato generale: sig. F.G. Jacobs  
cancelliere: sig.ra K. Sztranc, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 28 ottobre 2004,

viste le osservazioni presentate:

- per la Laboratoires Fournier SA, dal sig. B. Eme, avocat;
- per il governo francese, dalla sig.ra C. Jurgensen-Mercier, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e C. Giolito, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 9 dicembre 2004,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 49 CE in rapporto ad una normativa nazionale che istituisce un meccanismo di credito d'imposta per la ricerca per le sole attività di ricerca svolte in Francia.

- 2 Tale domanda è stata posta nell'ambito di una controversia che oppone la società Laboratoires Fournier SA (in prosieguito: i «Laboratoires Fournier»), di diritto francese, alla direction des vérifications nationales et internationales de la direction générale des impôts du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (direzione degli accertamenti nazionali ed internazionali presso la Direzione generale delle imposte del ministero francese dell'Economia, delle Finanze e dell'Industria; in prosieguito: la «Direzione accertamenti») relativamente agli accertamenti notificati da quest'ultima e derivanti dalla contestazione di un credito d'imposta per la ricerca di cui i Laboratoires Fournier avevano beneficiato a titolo di imposta sulle società.

### **Normativa nazionale**

- 3 Ai sensi dell'art. 244 quater B del code générale des impôts (codice generale francese delle imposte; in prosieguito: il «codice generale»), nella versione vigente alla data dei fatti di cui alla causa principale:

«I. Le imprese industriali e commerciali o agricole soggette a imposizione in base al loro utile effettivo possono beneficiare di un credito d'imposta pari al 50 % dell'eccedenza delle spese di ricerca affrontate nel corso di un anno in rapporto alla media delle spese della medesima natura, rivalutate in base all'aumento dei prezzi al consumo, tabacchi esclusi, sostenute nel corso dei due anni precedenti (...)».

- 4 L'art. 49 septies H dell'allegato III al codice generale prevedeva quanto segue, nella versione in vigore alla data dei fatti di cui alla causa principale:

«Danno diritto al credito d'imposta di cui all'art. 244 quater B del codice generale delle imposte le spese relative ad attività svolte in Francia».

## Causa principale e questioni pregiudiziali

- 5 Dall'ordinanza di rinvio emerge che i Laboratoires Fournier, la cui attività consiste nella produzione e nella vendita di specialità medicinali, affidavano in subappalto numerosi incarichi di ricerca ad istituti di ricerca aventi sede in vari Stati membri e deducevano, riguardo agli esercizi 1995 e 1996, le relative spese per il calcolo del loro credito d'imposta per la ricerca.
  
- 6 Nel 1998 i Laboratoires Fournier sono stati sottoposti ad una verifica contabile relativa a quegli stessi anni.
  
- 7 In esito a tale verifica, alcuni accertamenti sono stati notificati a detti Laboratoires, ai sensi degli artt. 244 quater B del codice generale e 49 septies H dell'allegato III a detto codice, poiché la Direzione accertamenti ha escluso le suddette spese ai fini della determinazione del credito d'imposta per la ricerca di cui i Laboratoires Fournier avevano beneficiato. Le corrispondenti maggiorazioni d'imposta sono state addebitate a questi ultimi, relativamente al periodo di cui alla causa principale.
  
- 8 I Laboratoires Fournier hanno proposto opposizione relativamente a tali imposte. Questa è stata respinta il 25 luglio 2001.
  
- 9 L'8 settembre 2001 hanno presentato ricorso dinanzi al tribunal administratif de Dijon (Tribunale amministrativo di Digione; in prosieguo: il «tribunal»). Con tale ricorso essi chiedono lo sgravio dalla maggiorazione dell'imposta sulle società risultante dagli accertamenti ad essi notificati, nonché gli interessi di mora.

- 10 Il giudice del rinvio rileva che i Laboratoires Fournier sostengono che gli artt. 244 quater B del codice generale e 49 septies H dell'allegato III a tale codice contrastano con le disposizioni di cui all'art. 49 CE.
- 11 Secondo tale giudice, la Direzione accertamenti sostiene che la Corte, con la sua sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann (Racc. pag. I-249), ha riconosciuto la possibilità di derogare alle disposizioni di cui all'art. 49 CE allo scopo di preservare la coerenza del regime fiscale interno ad ogni Stato membro.
- 12 In tale contesto, il tribunal ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«Se le disposizioni [di cui agli artt. 244 quater B del codice generale e 49 septies H dell'allegato III a tale codice], nella parte in cui riservano alle attività di ricerca compiute in Francia il beneficio di un credito d'imposta per la ricerca, siano in contrasto con le disposizioni di cui all'art. 49 CE.

In caso di risposta affermativa a tale questione, (...) se la condizione, prevista da dette disposizioni, secondo cui le attività di ricerca devono essere compiute in Francia sia conforme al principio di coerenza dell'imposta sulle società e consenta, pertanto, di derogare alle disposizioni di cui all'art. 49 CE».

**Sulle questioni pregiudiziali**

- 13 Con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice nazionale chiede, in sostanza, se l'art. 49 CE osti ad una normativa di uno Stato membro che riservi alle sole attività di ricerca svolte nel territorio di tale Stato membro il beneficio di un credito d'imposta per la ricerca.
  
- 14 Benché la materia delle imposte dirette rientri 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, nonché 15 luglio 2004, causa C-242/03, Weidert e Paulus, Racc. pag. I-7379, punto 12).
  
- 15 Orbene, la normativa di uno Stato membro quale quella di cui alla causa principale, riservando il beneficio di un credito d'imposta per la ricerca alle sole attività di ricerca compiute in detto Stato membro, assoggetta le prestazioni di servizi costituite da detta attività ad un regime fiscale diverso a seconda che essa venga svolta in altri Stati membri o nello Stato membro interessato (v., in tal senso, sentenza 28 ottobre 1999, causa C-55/98, Vestergaard, Racc. pag. I-7641, punto 21).
  
- 16 Una tale normativa comporta una disparità di trattamento basata sul luogo di esecuzione della prestazione di servizio contraria all'art. 49 CE.
  
- 17 Tuttavia, il governo francese fa valere che tale disparità di trattamento deriva direttamente dal principio di territorialità dell'imposta, espressamente riconosciuto dalla Corte nella sentenza 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer (Racc. pag. I-2471, punto 22), e che, quindi, non si può ritenere che essa comporti una discriminazione palese o dissimulata vietata dal Trattato CE.

- 18 Ciò nonostante, nella causa che ha dato luogo a quest'ultima sentenza, la Corte ha esaminato la compatibilità con le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento di disposizioni fiscali nazionali applicabili alle imprese aventi o no sede nel territorio nazionale, mentre nella controversia principale all'origine della presente causa occorre esaminare la compatibilità con il Trattato di disposizioni fiscali nazionali che conferiscono benefici ad imprese aventi sede in uno Stato membro, come contropartita per i servizi forniti, da parte di queste ultime, in quest'unico Stato membro. Disposizioni del genere sono contrarie all'art. 49 CE in quanto fondate, ancorché indirettamente, sul luogo di stabilimento del prestatore di servizi e sono quindi atte a ostacolare le attività internazionali di quest'ultimo.
- 19 Occorre tuttavia esaminare se la disparità di trattamento derivante da tali disposizioni possa essere giustificata alla luce delle disposizioni del Trattato sulla libera prestazione dei servizi.
- 20 Al riguardo è vero che, nelle sentenze *Bachmann* (cit., punto 28) e 28 gennaio 1992, causa C-300/90, *Commissione/Belgio* (Racc. pag. I-305, punto 21), la Corte ha riconosciuto che la necessità di garantire la coerenza del regime fiscale può giustificare una restrizione dell'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato. Tuttavia, in seguito, essa ha precisato che, nelle cause decise con dette sentenze, esisteva un nesso diretto, in capo al 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 in esecuzione dei contratti di assicurazione contro i rischi di vecchiaia e morte, nesso che occorreva preservare al fine di garantire la coerenza del sistema fiscale in questione (v., in particolare, sentenze 14 novembre 1995, causa C-484/93, *Svensson e Gustavsson*, Racc. pag. I-3955, punto 18, e 7 settembre 2004, causa C-319/02, *Manninen*, Racc. pag. I-7477, punto 42). Quando tale nesso diretto non sussiste, non può essere invocato l'argomento relativo alla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale (v., in particolare, sentenza *Weidert e Paulus*, cit., punti 20 e 21).
- 21 Orbene, in una situazione quale quella di cui alla causa principale, non sussiste alcun nesso diretto di tale tipo tra, da un lato, l'imposta generale sulle società e, dall'altro, un credito d'imposta corrispondente ad una parte delle spese per la ricerca sostenute da un'impresa.

- 22 Ciò nonostante, il governo francese sostiene che la normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale è giustificata dallo scopo di promuovere la ricerca e dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali.
- 23 Benché, come fa valere il governo francese, non si possa escludere che la promozione della ricerca e dello sviluppo costituisca un motivo imperativo d'interesse generale, tuttavia ciò non toglie che essa non può giustificare un provvedimento nazionale, quale quello di cui alla causa principale, che nega il beneficio di un credito d'imposta per la ricerca a qualsiasi attività di ricerca non svolta nello Stato membro interessato. Infatti, una siffatta normativa è direttamente contraria allo scopo della politica comunitaria nel settore della ricerca e dello sviluppo tecnologico, che, ai sensi dell'art. 163, n. 1, CE, consiste, in particolare, nel «rafforzare le basi scientifiche e tecnologiche dell'industria della Comunità [e] favorire lo sviluppo della sua competitività internazionale». Specificamente, il n. 2 dello stesso articolo precisa che, a tal fine, la Comunità «sostiene [gli] sforzi di cooperazione [delle imprese], mirando soprattutto a permettere alle [stesse] di sfruttare appieno le potenzialità del mercato interno grazie, in particolare, (...) all'eliminazione degli ostacoli giuridici e fiscali a detta cooperazione».
- 24 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, sentenza Futura Participations e Singer, cit., punto 31). Pertanto, 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 (v. sentenza 8 luglio 1999, causa C-254/97, Baxter e a., Racc. pag. I-4809, punto 18).
- 25 Orbene, una normativa nazionale che impedisce 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 e rispondono ai requisiti prescritti non può essere giustificata richiamando l'efficacia dei controlli fiscali. Infatti, non può escludersi a priori che il contribuente sia in grado di produrre validi documenti probatori che consentano alle autorità tributarie dello Stato membro d'imposizione

di verificare, in modo chiaro e preciso, la reale esistenza e la natura delle spese per la ricerca sostenute in altri Stati membri (v. sentenza Baxter e a., cit., punti 19 e 20).

- 26 Occorre quindi rispondere alle questioni sottoposte nel senso che l'art. 49 CE osta ad una normativa di uno Stato membro che riservi alle sole attività di ricerca svolte nel territorio di tale Stato membro il beneficio di un credito d'imposta per la ricerca.

### **Sulle spese**

- 27 Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare osservazioni alla Corte, diverse da quelle di dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

**L'art. 49 CE osta ad una normativa di uno Stato membro che riservi alle sole attività di ricerca svolte nel territorio di tale Stato membro il beneficio di un credito d'imposta per la ricerca.**

Firme