CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE SIEGBERT ALBER

presentate il 19 novembre 1998 *

A — Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale solleva la questione della compatibilità con il diritto comunitario di una disposizione fiscale ellenica [1] che assoggetta le società straniere ad un'aliquota impositiva del 40%, mentre le società per azioni nazionali aventi azioni nominative o al portatore quotate alla borsa di Atene sono tassate al 35%.

2. La ricorrente nel procedimento a quo, la «Royal Bank of Scotland plc» (in prosieguo: la «ricorrente»), con sede in Gran Bretagna, ha una succursale al Pireo (Grecia). In merito alla dichiarazione dei redditi di questa succursale per l'esercizio finanziario 1995 (dal 1° ottobre 1994 al 30 settembre 1995) è sorta una controversia.

3. Il trattamento fiscale riservato alla ricorrente è quello previsto dal codice ellenico dell'imposta sui redditi, nella cui parte II è disciplinata la tassazione dei redditi delle persone giuridiche. L'art. 109, n. 1, del codice dispone quanto segue, per quanto riguarda le aliquote impositive:

«1. L'imposta è calcolata sul reddito imponibile complessivo della persona giuridica, secondo la categoria dei soggetti passivi, nel modo seguente:

a) le società per azioni nazionali, le cui azioni alla scadenza del periodo imponibile sono al portatore e non quotate alla borsa di Atene, nonché le società e gli enti stranieri che si prefiggono di conseguire utili economici: 40%;

b) le altre società per azioni nazionali: 35%. Nel caso di società per azioni nazionali aventi azioni nominative e al portatore non quotate alla borsa di Atene, l'aliquota prevista per il caso a) è applicata alla quota di profitto proporzionalmente corrispondente al numero delle azioni al portatore. Al fine dell'individuazione della suddetta quota di profitto, si ripartiscono gli utili complessivi netti proporzionalmente al numero di azioni nominative e al

* Lingua originale: il tedesco.

1 — V. art. 109, n. 1, del codice ellenico dell'imposta sui redditi (legge n. 2238/1994, GU della Repubblica ellenica 151, A).

portatore risultanti dai libri contabili al termine dell'esercizio imponibile;

c) le altre persone giuridiche, elencate all'art. 101: 35%».

4. In forza di questa disposizione, la ricorrente veniva assoggettata ad un'aliquota del 40%. Essa presentava la propria dichiarazione dei redditi per il 1995 accludendovi una dichiarazione di riserva, secondo la quale gli utili dichiarati avrebbero dovuto essere tassati, come per le banche elleniche, solo al 35%. A fondamento di ciò la ricorrente si richiamava all'art. 52 del Trattato CE.

5. La dichiarazione di riserva veniva respinta con comunicazione di risposta che ribadiva la situazione normativa esistente. Avverso questa decisione, la ricorrente adiva le vie legali.

6. Il giudice del rinvio, il Dioikitiko Protodikeio (Tribunale amministrativo di primo grado) del Pireo, osserva che l'art. 109, n. 1, lett. a), del codice dell'imposta sui redditi prevede un trattamento fiscale delle società per azioni straniere sostanzialmente in contrasto con gli artt. 7 [2] e 52 del Trattato. Per mezzo di questa disposizione è stata introdotta una differenziazione nel trattamento fiscale delle società per azioni, in dipendenza: a) del fatto che siano quotate o meno alla borsa di Atene e b) del tipo di azioni, mentre tutte le società straniere senza eccezioni sono assoggettate all'imposizione fiscale più elevata del 40%. Il particolare regime fiscale accordato alle società nazionali determina uno sgravio dei costi di tali imprese e il conseguimento di vantaggi concorrenziali rispetto alle società straniere, nonché, di conseguenza, una distorsione della concorrenza.

7. Il giudice a quo sottopone pertanto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la citata disposizione dell'art. 109, n. 1, lett. a), del codice dell'imposta sui redditi, introdotto con legge n. 2238/1994 (GU della Repubblica ellenica 151, A), che impone un diverso onere fiscale a carico delle società straniere per mezzo dell'applicazione di un'aliquota impositiva del 40% sui loro redditi imponibili, rispetto alle società nazionali, alle quali viene applicata un'aliquota del 35%, sia consentita e tollerata dal diritto comunitario, in particolare se sia conforme agli artt. 7 e 52 del Trattato; se cioè lo Stato ellenico abbia il diritto di riservare tale diverso trattamento fiscale a carico delle società straniere».

8. Al presente procedimento hanno preso parte la ricorrente, il governo ellenico e quello francese nonché la Commissione. Le

2 — Attualmente art. 6 CE.

osservazioni presentate dalle parti saranno richiamate nell'ambito della valutazione giuridica.

B — Presa di posizione

9. La *ricorrente* sostiene che l'art. 109, n. 1, del codice ellenico dell'imposta sui redditi determina una disparità di trattamento inammissibile tra le società nazionali e straniere. Mentre le società per azioni nazionali si distinguerebbero a seconda della natura delle azioni emesse e, conseguentemente, quando emettono azioni nominative o al portatore quotate alla borsa di Atene potrebbero rivendicare l'applicazione dell'aliquota più vantaggiosa ai sensi dell'art. 109, n. 1, del codice ellenico dell'imposta sui redditi, le società straniere sarebbero gravate senza eccezioni dall'aliquota più alta, a prescindere dalla forma giuridica prescelta e dal tipo di azioni emesse.

10. Nel settore bancario la disparità di trattamento sarebbe ulteriormente aggravata dal fatto che le leggi nn. 2190/1920 e 5076/1931 prescrivono che le banche elleniche si costituiscano in forma di società per azioni che emette azioni nominative. Pertanto, le banche elleniche verrebbero *sempre* tassate al 35% e quelle straniere sempre al 40%.

11. Dalla struttura della normativa vigente si dovrebbe concludere che l'imposizione più vantaggiosa per le società elleniche sia la regola e quella al 40% l'eccezione.

12. La ricorrente è dell'avviso che l'art. 109, n. 1, del codice ellenico dell'imposta sui redditi violi il principio generale di uguaglianza sancito dagli artt. 6 e 52 del Trattato. La libertà di stabilimento esercitata attraverso l'apertura di una sede secondaria in forma di agenzia, succursale o filiale, verrebbe illegittimamente limitata in conseguenza di tale disparità di trattamento.

13. La ricorrente si richiama alle sentenze della Corte 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia [3], e 12 aprile 1994, causa C-1/93, Halliburton Services BV [4].

14. Il *governo ellenico* sottolinea anzitutto il rapporto concorrenziale esistente tra gli artt. 48, 52 e 59 del Trattato e l'art. 6 e sostiene che, nell'ambito di applicazione degli artt. 48, 52 e 59, l'art. 6 non trova più applicazione autonoma. Il governo ellenico prosegue rilevando che la libertà di stabilimento ai sensi del combinato disposto dagli artt. 52 e 58 del Trattato vale anche per le società, ma precisa che secondo una consolidata giurisprudenza la sede della società determina la nazionalità della medesima. Da queste premesse, e in

3 — Racc. pag. 273.

4 — Racc. pag. I-1137.

considerazione delle riflessioni che seguono, la questione sottoposta alla Corte andrebbe formulata diversamente.

15. Si dovrebbe considerare che, per le società per azioni, l'imposta di base sia del 40%. Secondo le indicazioni del Ministero delle Finanze, l'80% delle società per azioni sarebbe stato tassato con questa aliquota. La maggior parte delle società per azioni non emetterebbe azioni quotate in borsa, poiché per la costituzione di una società per azioni sarebbe necessario un capitale sociale di DR 10 000 000, mentre per richiedere la quotazione in borsa la società dovrebbe disporre di un patrimonio sociale superiore a DR 1 000 000 000. La tassazione più favorevole per le società per azioni quotate in borsa sarebbe giustificata dall'obiettivo di incentivare lo sviluppo economico. Di conseguenza, la questione pregiudiziale da sottoporre alla Corte dovrebbe essere:

Se sia compatibile con gli artt. 52 e 58 del Trattato l'art.109, n. 1, lett. a), della legge n. 2238/1994, che prevede un'aliquota impositiva del 40% per i redditi imponibili delle società per azioni straniere come per quelli delle società nazionali, le quali tuttavia possono eccezionalmente fruire di una tassazione più vantaggiosa del 35%.

16. Per rispondere a tale questione, si dovrebbe tener conto del fatto che, allo stato attuale del diritto comunitario, il settore delle imposte dirette non rientra nella competenza della Comunità. Tuttavia, secondo la giurisprudenza della Corte, anche la tassazione diretta dovrebbe essere attuata nel rispetto del diritto comunitario, nel senso che gli Stati membri dovrebbero astenersi da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata [5].

17. Poiché non esisterebbe alcuna armonizzazione nel settore delle imposte dirette, rientrerebbe nelle competenze di ciascuno Stato membro definire i redditi imponibili e fissare le aliquote fiscali. Sotto questo profilo, l'aliquota del 40% non sarebbe problematica, in particolare non determinerebbe alcuna discriminazione in base alla nazionalità.

18. Anche se si volesse qualificare la possibilità di ottenere una riduzione di imposta come discriminazione indiretta, essa sarebbe comunque giustificata. Lo status di residente e di non residente sarebbe a priori diverso. La concessione di agevolazioni fiscali riservate ai residenti non potrebbe pertanto sollevare obiezioni. Secondo i principi delle convenzioni in materia di doppia imposizione fiscale, sarebbe compito del paese di residenza, ovvero del paese in cui ha sede la società, concedere ai residenti agevolazioni fiscali. Il diverso trattamento delle società straniere e nazionali sarebbe inoltre giustificato perché la definizione di reddito imponibile sarebbe diversa in partenza [v. art. 99,

5 — Sentenze 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer (Racc. pag. I-2471, punto 19); 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225, punto 21); 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx (Racc. pag. I-2493, punto 16), e 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher (Racc. pag. I-3089, punto 36).

n. 1, lett. da a) a d), del codice ellenico dell'imposta sui redditi] [6] e la differente determinazione delle aliquote sarebbe solo una conseguenza che ne deriva.

19. Il governo ellenico propone di risolvere la questione pregiudiziale, come riformulata, nel modo seguente:

Allo stato attuale del diritto comunitario in materia di imposte dirette, gli artt. 52 e 58 del Trattato non vietano ad uno Stato membro di assoggettare le società per azioni straniere alla stessa aliquota a cui sono assoggettate normalmente le società per azioni nazionali, senza consentire loro di avvalersi della riduzione di aliquota applicata eccezionalmente ad alcune società per azioni nazionali.

20. Anche il *governo francese* propone, dal canto suo, una riformulazione della questione pregiudiziale, però nel senso che la Corte dovrebbe esprimersi sulla compatibilità di una disposizione come l'art. 109 del codice ellenico dell'imposta sui redditi con gli artt. 6 e 52 del Trattato, poiché non sarebbe compito della Corte, nei procedimenti pregiudiziali ai sensi dell'art. 177, pronunciarsi sulla compatibilità di una determinata norma nazionale con il diritto comunitario.

21. Inoltre, anche il governo francese sottolinea il rapporto concorrenziale esistente tra gli artt. 6 e 52 del Trattato. L'art. 52 prevarrebbe, in quanto norma più specifica, sull'art. 6 del Trattato. Nell'ambito di applicazione dell'art. 52, l'art. 6 non troverebbe più applicazione.

22. In merito alla definizione dei criteri contenuti nell'art. 52 del Trattato, il governo francese sostiene che tale disposizione stabilisce il principio della parità di trattamento per i residenti e che vieta pertanto tutte le discriminazioni basate sulla nazionalità. Secondo la costante giurisprudenza della Corte, l'applicazione di norme diverse in situazioni obiettivamente comparabili oppure l'applicazione della stessa norma in situazioni diverse configurerebbe una discriminazione.

23. L'art. 109 del codice ellenico dell'imposta sui redditi prevederebbe diverse aliquote per le società elleniche a seconda della loro forma

6 — Ai sensi dell'art. 99, n. 1, lett. a) e d), del codice dell'imposta sui redditi, è assoggettato ad imposta:
a) per le società per azioni ed a responsabilità limitata nazionali, ad eccezione degli istituti bancari e delle compagnie di assicurazione, il reddito o l'utile netto globale realizzato in Grecia o all'estero (...). Per gli istituti bancari e le compagnie di assicurazione nazionali, il reddito o l'utile netto globale realizzato in Grecia o all'estero, previa deduzione della parte corrispondente ai redditi non imponibili o ai redditi assoggettati ad imposizione speciale destinati all'estinzione dei debiti fiscali.
(...)per le imprese straniere costituite in qualsiasi forma sociale che si prefiggono di conseguire utili economici, il reddito o l'utile netto proveniente da qualunque fonte che si trovi in Grecia, nonché l'utile netto derivante dallo stabilimento permanente dell'impresa in Grecia ai sensi dell'art. 100.

giuridica, mentre le società straniere sarebbero sempre assoggettate all'aliquota più elevata, indipendentemente dalla loro forma giuridica. Questa differenza di trattamento si baserebbe esclusivamente sulla nazionalità della società soggetta ad imposta (laddove la nazionalità di una società, ai sensi dell'art. 58, è quella del paese in cui è stata costituita). La circostanza che talune società straniere soddisfino tutte le condizioni che consentono ad una società ellenica l'applicazione dell'aliquota ridotta viene considerata del tutto irrilevante, come osserva il governo francese. Una norma nazionale che imponga un'aliquota del 40% ad una società straniera, allorché tale società possiede i requisiti richiesti ad una società nazionale ai fini dell'applicazione dell'aliquota inferiore del 35%, violerebbe pertanto palesemente l'art. 52 del Trattato.

24. Tuttavia non sussisterebbe alcun trattamento discriminatorio quando la società straniera si trova in una situazione oggettivamente comparabile a quella di una società nazionale assoggettata ad un'imposizione del 40%. In merito alla comparabilità delle situazioni, il governo francese presenta alcune osservazioni. Esso è del parere che i termini «società per azioni» e «azioni al portatore» non siano in sé discriminanti. Non si potrebbe dire lo stesso per l'elemento della quotazione alla borsa di Atene. Per soddisfare questo criterio dovrebbe essere sufficiente che le azioni della società siano quotate in una qualsiasi borsa di uno Stato membro.

25. Il governo francese propone di rispondere come segue alla questione pregiudiziale:

L'art. 52 del Trattato osta all'applicazione di una norma nazionale quale l'art. 109 del codice ellenico dell'imposta sui redditi, che assoggetta le società di altri Stati membri ad un'aliquota impositiva più elevata di quella prevista per le società nazionali in condizioni obiettivamente comparabili, con particolare riferimento alla loro forma giuridica.

26. Qualora la Corte ritenesse necessaria un'ulteriore precisazione in riferimento alle circostanze del procedimento a quo, il governo francese puntualizza quanto segue:

La situazione di una società, le cui azioni sono quotate in borsa in uno Stato membro, deve essere considerata comparabile a quella di una società nazionale le cui azioni sono quotate alla borsa del paese in cui è costituita la succursale.

27. La Commissione esprime una differente opinione nelle sue osservazioni scritte. Essa rileva che l'art. 52 del Trattato disciplina una libertà fondamentale e vieta discriminazioni sia dirette sia indirette. Sotto tale aspetto, il collegamento al luogo di residenza potrebbe apparire come una discriminazione dissimulata. Un diverso trattamento collegato alla sede di una società potrebbe, invero, a certe condizioni, avere rilevanza nel diritto comunitario, tuttavia per questa eventualità sarebbero fissati limiti obiettivi.

28. La ricorrente sarebbe presente in Grecia attraverso una succursale, il cui reddito imponibile sarebbe determinato come per le società elleniche. Conseguentemente, l'art. 109 del codice ellenico dell'imposta sui redditi conterrebbe una discriminazione sia palese sia dissimulata. Nell'escludere totalmente le società straniere dall'imposizione più favorevole dell'aliquota del 35%, l'art. 109 del detto codice comporterebbe una discriminazione palese. Inoltre, lo stesso articolo, al n. 1, opererebbe una discriminazione dissimulata nella misura in cui stabilisce un'aliquota del 40% «per le società per azioni nazionali le cui azioni alla scadenza dell'esercizio sono al portatore e non quotate alla borsa di Atene, e per le società ed enti stranieri che si prefiggono di conseguire utili economici». Infatti, questa aliquota non verrà mai applicata alle banche nazionali, perché nel settore bancario le società per azioni emettono obbligatoriamente azioni nominative, mentre verrà sempre applicata a quelle straniere.

29. La Corte avrebbe stabilito, nella sua giurisprudenza [7] relativa al diverso regime fiscale di residenti e non residenti, che per analoghe imposizioni fiscali anche ai non residenti devono essere concesse agevolazioni. Non esisterebbe quindi alcuna giustificazione per la disparità di trattamento operata nel caso di specie. La Commissione propone pertanto di risolvere come segue la questione pregiudiziale:

Una norma nazionale di uno Stato membro che, ai fini della tassazione degli utili, in sede di determinazione del reddito imponibile, riservi lo stesso trattamento alle società elleniche e a quelle straniere, ma privi tuttavia queste ultime della possibilità di avvalersi dell'aliquota ridotta del 35% — anche in condizioni equiparabili a quelle di società aventi sede in Grecia — non è compatibile con l'art. 52 del Trattato.

30. Nelle sue osservazioni orali la Commissione ha evitato qualsiasi riferimento alla distinzione tra discriminazione diretta e indiretta. Anche se non ha ancora avuto luogo alcuna armonizzazione nel settore delle imposte dirette, gli Stati membri non potrebbero assoggettare una libertà fondamentale a restrizioni. Nel caso di specie, non vi sarebbe alcuna giustificazione per la disparità di trattamento, cosicché si dovrebbe riconoscere una violazione dell'art. 52.

7 — Sentenza Schumacker, citata alla nota 5, punti 36-38; v. anche sentenza Asscher, citata alla nota 5.

31. È incontestabile che l'art. 52 del Trattato — come conferma una costante giurisprudenza [8] della Corte — è una particolare espressione del principio di uguaglianza sancito dall'art. 6 del Trattato. L'art. 52 prevale quindi sull'art. 6. Nell'ambito di applicazione dell'art. 52, conseguentemente, non si applica l'art. 6.

32. Per rispondere al quesito pregiudiziale, si deve naturalmente tener conto del fatto che la Corte, nell'ambito di questo tipo di procedimento, non si pronuncia sull'incompatibilità di una norma nazionale con il diritto comunitario. Essa fornisce piuttosto al giudice a quo tutti i criteri per poter emettere il giudizio di compatibilità delle norme nazionali con il diritto comunitario. Si deve perciò prescindere dalla formulazione della questione pregiudiziale, come riconosciuto del resto dalla costante giurisprudenza [9] della Corte. Le considerazioni seguenti servono pertanto a rispondere ad una questione formulata nei seguenti termini:

Se una disposizione quale l'art. 109, n. 1, lett. a), del codice ellenico dell'imposta sui redditi (legge n. 2238/1994, GU della Repubblica ellenica 151A), che impone un diverso onere fiscale a carico delle società straniere per mezzo dell'applicazione di un'aliquota impositiva del 40% sui loro redditi imponibili, rispetto alle società nazionali, alle quali viene applicata un'aliquota del 35%, sia compatibile con l'art. 52 del Trattato.

33. L'art. 52 è la norma cardine di una delle quattro libertà fondamentali del Trattato. Il combinato disposto con l'art. 58 del Trattato garantisce alle persone giuridiche la libertà di stabilimento nella Comunità. Godono di questa libertà le società costituite secondo le norme di legge di uno Stato membro che abbiano la sede legale, l'amministrazione principale o lo stabilimento principale all'interno della Comunità. La sede di una società, così definita, è decisiva ai fini della determinazione della sua appartenenza ad un ordinamento giuridico, analogamente a quanto avviene per la cittadinanza delle persone fisiche.

34. La libertà può essere esercitata, ai sensi dell'art. 52, primo comma, seconda frase, con l'apertura di agenzie, succursali o filiali. Ai sensi dell'art. 52, secondo comma, la libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività non salariate e al loro esercizio, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini. La parità di trattamento per i residenti costituisce perciò un elemento fondamentale della suddetta disposizione [10], che è direttamente efficace dalla scadenza del periodo transitorio, e un fattore importante della stessa libertà di stabilimento.

8 — Sentenza 30 maggio 1989, causa 305/87, Commissione/Grecia (Racc. pag. 1461, punti 12 e 13); in questo senso v. anche sentenze 13 luglio 1993, causa C-330/91, Commerzbank (Racc. pag. I-4017, punto 21), e Halliburton Services, citata alla nota 4, punto 12.

9 — V., in questo senso, sentenze 15 luglio 1964, causa 6/64, Costa/ENEL (Racc. pag. 1127), e 8 giugno 1971, causa 78/70, Deutsche Grammophon Metro (Racc. pag. 487, punto 3).

10 — V. sentenza Commissione/Francia, citata alla nota 3, punto 13.

35. Se, quindi, una disposizione nazionale stabilisce per la tassazione delle persone giuridiche un'aliquota del 40% [11] sul reddito imponibile «per le *società per azioni nazionali*, le cui azioni alla scadenza dell'esercizio siano al portatore e non quotate alla borsa di Atene, e per le *società ed enti stranieri* che si prefiggono di conseguire utili economici», mentre nel caso di «*società per azioni nazionali*» viene stabilita un'aliquota del 35% [12], essa determina una palese disparità di trattamento tra società nazionali e straniere. Infatti, le società straniere sono sempre assoggettate ad un'aliquota del 40%, mentre quelle nazionali sono tassate al 35%, se è soddisfatto uno specifico criterio (avere azioni quotate alla borsa di Atene al termine dell'esercizio).

36. Dalle osservazioni delle parti si deve desumere una divergenza di opinioni sul fatto che l'aliquota di norma applicata sia del 35% e che il 40% costituisca l'eccezione o viceversa. Mentre la ricorrente ritiene che il 35% sia la norma, il governo ellenico insiste nel ritenere che il 40% sia la regola ed il 35% l'eccezione.

37. Per accertare un'obiettiva disparità di trattamento tra società nazionali e straniere, non occorre appurare questa disputa. Certo è che le società straniere non hanno alcun accesso all'aliquota impositiva più favorevole. Non dipende pertanto neanche dal rapporto numerico, vale a dire dalla percentuale di società per azioni elleniche che fruiscono effettivamente dell'imposizione più favorevole. In realtà, sembra che nel settore bancario tutte le società elleniche godano dell'imposizione fiscale più favorevole, poiché devono soddisfare per legge presupposti [13] che valgono a sottrarle dalla categoria delle società per azioni nazionali tassabili al 40%.

38. Poiché il legislatore ellenico ha scelto la forma di una disparità di trattamento diretta, la violazione del diritto comunitario è palese.

39. Il governo ellenico è tuttavia del parere che la discriminazione possa essere giustificata. A tale proposito, esso disconosce il fatto che, in via di principio, non sono ammesse giustificazioni nel caso di discriminazioni palesi. La giurisprudenza in materia di imposte dirette, in cui l'elemento della giustificazione ha avuto peso in diverse occasioni [14], trae origine da disposizioni che hanno costantemente fondato la diversità di tratta-

11 — V. art. 109, n. 1. lett. a), del codice ellenico dell'imposta sui redditi; il corsivo è mio.

12 — V. art. 109, n. 1. lett. b), del codice ellenico dell'imposta sui redditi; il corsivo è mio.

13 — Secondo le osservazioni delle parti, le banche greche devono per legge costituirsi come società per azioni ed emettere azioni nominative. V. legge n. 2190/1920, art. 11, n. 2, lett. a), e legge n. 5076/1931.

14 — V. sentenze Commissione/Francia, citata alla nota 3, punto 17; Commerzbank, citata alla nota 8, punto 16; Schumacker, citata alla nota 5, punti 39 e ss.; Wielockx, citata alla nota 5, punti 23 e ss.; Asscher, citata alla nota 5, punti 50 e ss.; Futura, citata alla nota 5, punto 26, nonché 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI (Racc. pag. I-4695, punti 24 e ss.).

mento sul criterio della sede sociale oppure sul duplice concetto di «residente» e «non residente». In questo senso, in quasi tutti i casi [15] si è dovuto concludere per una discriminazione indiretta. Una tale discriminazione è quindi contraria al diritto comunitario solo se non può essere giustificata per motivi come il principio della coerenza fiscale [16] o per motivi imperativi di interesse generale [17].

40. Sia le affermazioni del governo francese sia le osservazioni scritte della Commissione partono dallo schema dell'esame di una discriminazione indiretta, per il quale è importante la comparabilità della situazione ed un'eventuale giustificazione di una disparità di trattamento accertata. La posizione sostenuta dalle parti potrebbe perciò dipendere dal fatto che esse, secondo l'esempio di precedenti pro cedimenti dinanzi alla Corte [18], hanno considerato la sede di una società come criterio di riferimento per un'eventuale disparità di trattamento, perciò determinante nel caso di una discriminazione indiretta di società nazionali e straniere [19].

41. La Commissione sostiene tuttavia apertamente che l'art. 109, n. 1, del codice ellenico dell'imposta sui redditi contiene una discriminazione diretta *e* indiretta.

42. Le osservazioni del governo francese, nelle quali viene esaminata la comparabilità dei requisiti che deve soddisfare una società per rientrare nell'ambito di applicazione dell'aliquota agevolata, si fondano chiaramente sulla premessa che si può causare una discriminazione (indiretta) anche applicando senza distinzione questi criteri a società nazionali e straniere. A questo proposito, i requisiti relativi alla forma giuridica (società per azioni) e al tipo di azioni (al portatore) sono irrilevanti. Per contro, è problematico il requisito della quotazione alla borsa di Atene. In questo senso, dovrebbe essere sufficiente la quotazione ad una qualsiasi borsa della Comunità.

43. L'esame di tale questione esula, a mio avviso, dall'ambito del rinvio pregiudiziale sottoposto alla Corte. In particolare, non è sufficientemente chiarito il contesto di fatto, cioè se dal criterio dell'ammissione alla borsa di Atene derivi una discriminazione indiretta tra società per azioni nazionali e straniere e se questo requisito possa essere eventualmente giustificato. Sotto tale aspetto, l'analisi della fattispecie è senza dubbio di competenza del giudice nazionale. Nell'eventualità che, in tale sede, si ponga la questione sollevata dal governo francese, la decisione deve essere basata sullo schema di esame applicabile in conformità della costante giurisprudenza [20].

15 — Nella sentenza Futura, citata alla nota 5, ciò era vero tuttavia solo in parte.

16 — V. sentenze Wielockx, citata alla nota 5, punto 23, e Schumacker, citata alla nota 4, punto 40.

17 — V. sentenze Futura, citata alla nota 5, punti 26 e 31, e ICI, citata alla nota 14, punto 28.

18 — V. sentenze Commissione/Francia, citata alla nota 3, Commerzbank, citata alla nota 8, e ICI, citata alla nota 14.

19 — Nella sentenza Halliburton Services (citata supra, alla nota 4) la Corte, richiamando la sentenza Commerzbank (citata alla nota 8), considera la disparità di trattamento delle società a motivo della sede quale discriminazione palese (v. punto 15).

20 — V., in proposito, la giurisprudenza citata alla nota 14.

44. In primo luogo, tuttavia, si dovrebbe tracciare una chiara separazione tra persone fisiche e giuridiche in riferimento ad eventuali discriminazioni nel settore delle imposte dirette. Infatti i presupposti rilevanti ai fini della tassazione dei redditi delle persone fisiche, come la situazione personale e familiare [21], non valgono analogamente per le persone giuridiche.

45. Allo stato attuale della giurisprudenza comunitaria, il settore delle imposte dirette non rientra nella competenza della Comunità. Gli Stati membri devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario [22].

46. La distinzione usuale nel diritto tributario tra residenti e non residenti rischia di operare a danno di cittadini di altri Stati membri, poiché i non residenti sono perlopiù cittadini non nazionali. La disparità di trattamento collegata a questi criteri può pertanto costituire una discriminazione indiretta legata alla cittadinanza [23].

47. Ammettere che lo Stato membro di stabilimento possa liberamente riservare un trattamento diverso per il solo fatto che la sede di una società si trova in un altro Stato membro svuoterebbe quindi di contenuto il combinato disposto dagli artt. 52 e 58 del Trattato [24].

48. Per stabilire un equilibrio tra la differenza oggettivamente giustificata tra residenti e non residenti [25], da un lato, ed il pericolo che ne consegue di commettere una discriminazione indiretta, dall'altro, è necessario procedere ad un esame della comparabilità della situazione [26]. Se effettivamente questa risultasse comparabile, si dovrebbero trarre le stesse conseguenze giuridiche per situazioni obiettivamente della stessa natura, per esempio in merito alla concessione di riduzioni di imposta. Tale conseguenza non è vincolante solo se una disparità di trattamento può essere giustificata con un interesse più elevato, come, per esempio, il principio della coerenza fiscale [27] o i motivi imperativi di interesse generale, quali sono espressi nell'art. 56 del Trattato [28].

49. Se si considerano alla luce di quanto sopra le circostanze della controversia nel procedimento a quo, si deve concludere che non si può negare che sussiste un trattamento discriminatorio, sia esso di natura diretta o indiretta. In riferimento alla comparabilità delle situazioni, le opinioni delle parti divergono. Mentre la Commissione è decisamente del parere che nella determinazione del reddito imponibile non rilevi lo status di società nazionale o straniera, il governo ellenico conclude

21 — V. sentenza Schumacker, citata alla nota 5, punto 37.

22 — V. sentenza ICI, citata alla nota 14, punto 19.

23 — V. sentenza Schumacker, citata alla nota 5, punti 28 e 29.

24 — V. sentenza Commissione/Francia, citata alla nota 3, punto 18; v. anche sentenza Commerzbank, citata alla nota 8, punto 13.

25 — V. sentenze Schumacker, citata alla nota 5, punto 31; Wielockx, citata alla nota 5, punto 18 e Ascher, citata alla nota 5, punto 41.

26 — V. sentenza Commissione/Francia, citata alla nota 3, punto 20, in fine; v. anche sentenza ICI, citata alla nota 14, punto 25.

27 — V. giurisprudenza citata alla nota 16.

28 — V. sentenza ICI, citata alla nota 14, punto 28.

per una diversa natura delle situazioni. Entrambe le parti si richiamano all'art. 99 del codice ellenico dell'imposta sui redditi [29].

50. Per quanto risulta dalle pertinenti disposizioni di questo codice riportate negli atti processuali, sembra che l'accertamento del reddito imponibile delle società nazionali e straniere avvenga secondo le stesse modalità. Questo depone a favore dell'opinione della Commissione. Spetta comunque al giudice nazionale effettuare questa valutazione nel caso concreto.

51. È tuttavia decisivo il fatto che lo stesso governo ellenico non abbia addotto alcun motivo di giustificazione della disparità di trattamento, a parte il richiamo alla situazione essenzialmente diversa di residenti e non residenti e alla differente natura della situazione di partenza. Si può quindi concludere, anche senza ulteriore analisi, che una disparità di trattamento tra le società nazionali e straniere, quale risulta dell'art. 109 del codice ellenico dell'imposta sui redditi, non è giustificata ed è perciò incompatibile con gli artt. 52 e 58 del Trattato.

C — Conclusione

52. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere nel modo seguente la questione pregiudiziale:

«Una disposizione quale l'art. 109, n. 1, lett. a), del codice ellenico dell'imposta sui redditi, introdotto con legge n. 238/1994 (GU della Repubblica ellenica 151, A), che impone un diverso onere fiscale a carico delle società straniere per via dell'applicazione di un'aliquota impositiva del 40% sui loro redditi imponibili, rispetto alle società nazionali, alle quali viene applicata un'aliquota del 35%, viola il combinato disposto dagli artt. 52 e 58 del Trattato».

29 — Per il testo della norma, v. nota 6.