SENTENZA DELLA CORTE

15 maggio 1997 *

Nel procedimento C-250/95,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Conseil d'État del Lussemburgo, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Futura Participations SA,

Singer

e

Administration des contributions,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 52 del Trattato CEE,

* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE,

composta dai signori G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray e L. Sevón, presidenti di sezione, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward (relatore), J.-P. Puissochet, H. Ragnemalm, M. Wathelet e R. Schintgen, giudici,

avvocato generale: C. O. Lenz
cancelliere: H. von Holstein, vicecancelliere

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Futura Participations SA e per la Singer, dall'avv. Jean Kauffman, del foro di Lussemburgo;

— per il governo francese, dalla signora Catherine de Salins, vicedirettore presso la direzione «Affari giuridici» del ministero degli Affari esteri, e dal signor Frédéric Pascal, funzionario di amministrazione centrale presso la stessa direzione, in qualità di agenti;

— per il governo lussemburghese, dal signor Nicolas Schmit, direttore della direzione «Relazioni economiche internazionali e cooperazione» del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per il governo del Regno Unito, dalla signora Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla signora Hélène Michard e dal signor Enrico Traversa, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Futura Participations SA e della Singer, rappresentate dall'avv. Jean Kauffman, del governo lussemburghese, rappresentato dall'avv. Patrick Kinsch, del foro di Lussemburgo, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla signora Lindsey Nicoll e dall'avv. David Anderson, barrister, e della Commissione, rappresentata dalla signora Hélène Michard, all'udienza del 24 settembre 1996,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 novembre 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con sentenza 12 luglio 1995, pervenuta in cancelleria il successivo 19 luglio, il Conseil d'État del Lussemburgo ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 52 del Trattato CEE, diventato Trattato CE.

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Futura Participations SA (in prosieguo: la «società Futura»), con sede in Parigi, e la sua succursale lussemburghese Singer (in prosieguo: la «Singer»), da una parte, e l'amministrazione tributaria, dall'altra, a proposito della determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito che la Singer deve pagare per il 1986.

3 La convenzione stipulata il 1° aprile 1958 tra la Francia e il Granducato di Lussemburgo, diretta ad evitare le doppie imposizioni ed a istituire norme per la

reciproca assistenza amministrativa in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (in prosieguo: la «convenzione»), dispone, nell'art. 4, n. 2, che, qualora un'impresa abbia sedi stabili in entrambi gli Stati contraenti, ciascuno di questi può riscuotere l'imposta soltanto sul reddito derivante dall'attività delle sedi situate nel suo territorio. Ai sensi della convenzione, una succursale costituisce una sede stabile [art. 2, n. 3, punto 2, lett. b)].

4 A norma degli artt. 159 e 160 della legge lussemburghese 4 dicembre 1967, relativa all'imposta sul reddito (in prosieguo: la «legge lussemburghese»), ogni organismo collettivo è soggetto all'imposta sul reddito.

5 Per quanto riguarda gli organismi collettivi che vanno considerati aver sede in Lussemburgo, la detta imposta colpisce, in via di principio, tutti i loro redditi, ovunque essi siano ottenuti (v. art. 159, n. 2, della legge lussemburghese). Tuttavia, se hanno ottenuto redditi fuori del Lussemburgo, tali contribuenti godono di determinate esenzioni in modo da non dover pagare due volte l'imposta. Pertanto, qualora sia applicabile una convenzione internazionale mirante ad evitare la doppia imposizione, l'importo dei redditi realizzati all'estero è esente dall'imposta lussemburghese (art. 134 della legge lussemburghese). In mancanza di convenzioni in tal senso, il contribuente residente è tenuto a pagare l'imposta lussemburghese su tutti i redditi ottenuti all'estero, decurtati dell'importo dei tributi che ha già versato all'estero sui redditi considerati (art. 134 bis della legge lussemburghese).

6 Inoltre, ai sensi dell'art. 109, n. 2, della legge lussemburghese, i contribuenti residenti possono detrarre dal totale dei loro redditi netti le perdite precedenti oggetto di riporto, purché abbiano tenuto «una contabilità regolare durante l'esercizio nel corso del quale si è verificata la perdita» (art. 114, n. 2, punto 3, della legge lussemburghese).

7 Quanto agli organismi collettivi da considerare contribuenti non residenti, l'imposta colpisce soltanto il cosiddetto reddito «indigeno», ossia il reddito realizzato, direttamente o indirettamente, dalla loro sede stabile situata in Lussemburgo (art. 160, n. 1, della legge lussemburghese).

8 I contribuenti non residenti non sono obbligati a tenere una contabilità distinta relativa alle loro attività in Lussemburgo. In mancanza di tale contabilità, essi possono determinare l'ammontare del loro reddito imponibile in Lussemburgo in base ad una ripartizione prorata del loro reddito complessivo, di modo che una proporzione del detto reddito è considerata provenire dalle attività esercitate dal contribuente in Lussemburgo.

9 Oltre a ciò, l'art. 157, n. 2, della legge lussemburghese autorizza i contribuenti non residenti a detrarre dal totale dei loro redditi netti le perdite precedenti oggetto di riporto, «purché esse abbiano un rapporto economico con redditi indigeni e purché la contabilità sia tenuta all'interno del paese». All'udienza il governo lussemburghese ha confermato che, affinché quest'ultima condizione sia soddisfatta, la contabilità relativa alle attività del contribuente in Lussemburgo dev'essere conforme alle norme lussemburghesi in materia (in prosieguo: la «contabilità regolare»).

10 Non disponendo di una contabilità regolare per l'esercizio 1986, la Singer ha determinato il suo reddito imponibile di quell'anno in base ad una ripartizione del reddito complessivo della società Futura. Essa ha inoltre chiesto all'amministrazione tributaria, nella dichiarazione d'imposta relativa al 1986, di portare a detrazione dal suo reddito di tale anno talune perdite, ammontanti ad oltre 23 000 000 LFR, subite tra il 1981 e il 1986. Poiché la Singer non disponeva di una contabilità regolare nemmeno per quel periodo, l'ammontare delle perdite è stato del pari determinato in base ad una ripartizione del totale delle perdite subite dalla società Futura nello stesso periodo.

11 L'amministrazione tributaria si è però rifiutata di accogliere la domanda della Singer rilevando che, in diritto lussemburghese, il contribuente non residente può portare a nuovo una perdita solo alle condizioni stabilite dall'art. 157, n. 2, della legge lussemburghese e non «in base ad una ripartizione». Tale decisione è stata confermata il 14 luglio 1993 dal direttore dell'amministrazione tributaria.

12 Di conseguenza, la società Futura e la Singer hanno proposto un ricorso giurisdizionale diretto alla modifica, se non all'annullamento, della detta decisione. In tale sede esse hanno sostenuto che il diniego di tener conto delle perdite di cui trattasi osta alla libertà di stabilimento garantita loro dall'art. 52 del Trattato.

13 Considerato tale motivo di ricorso, il giudice nazionale adito ha deciso di sospendere il procedimento per sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 157 della legge relativa all'imposta sul reddito e, per quanto necessario, gli artt. 4 e 21, n. 2, secondo comma, della convenzione franco-lussemburghese contro la doppia imposizione, siano o meno compatibili con l'art. 52 del Trattato CEE nei limiti in cui subordinano l'applicazione delle disposizioni riguardanti il riporto delle perdite ai contribuenti non residenti che abbiano una sede stabile in Lussemburgo alla condizione che le perdite siano collegate a redditi ottenuti in loco e che la contabilità sia tenuta regolarmente e conservata nel territorio nazionale.»

Sulla ricevibilità della questione pregiudiziale

14 Secondo il governo francese, la sentenza di rinvio non contiene, per quanto riguarda il contesto fattuale e normativo della causa principale, informazioni sufficienti per consentire agli Stati membri di presentare osservazioni sul problema sollevato e alla Corte di fornire una soluzione utile al giudice nazionale. Di conseguenza, la domanda di pronuncia pregiudiziale dovrebbe essere dichiarata irricevibile.

15 A questo proposito è sufficiente rilevare che, come ha osservato l'avvocato generale nei paragrafi 21 e 22 delle sue conclusioni, dal tenore della questione sollevata e dal provvedimento di rinvio emergono tutti gli elementi necessari per una valutazione del contesto di fatto e di diritto della controversia. Pertanto la domanda pregiudiziale è ricevibile.

Sulla questione sollevata

16 Il giudice nazionale chiede in sostanza se l'art. 52 del Trattato osti a che uno Stato membro subordini il riporto di perdite precedenti, chiesto da un contribuente che ha una succursale in tale Stato, ma non vi ha stabilito la propria residenza, alla condizione che le perdite abbiano un rapporto economico con redditi ottenuti dal contribuente nel detto Stato e che, durante l'esercizio nel corso del quale le perdite sono state subite, il contribuente abbia tenuto e conservato nello stesso Stato, relativamente alle attività da esso ivi esercitate, una contabilità conforme alle norme nazionali in materia.

17 Il riporto di perdite è quindi subordinato a due condizioni, concernenti l'una il nesso economico e l'altra la tenuta di una contabilità. Pertanto, occorre esaminare tali condizioni consecutivamente. Si deve sottolineare che, diversamente dalla prima condizione, che riguarda gli elementi che possono essere presi in considerazione ai fini del calcolo dell'onere tributario, la seconda condizione attiene soltanto ai mezzi di prova relativi al detto calcolo.

Sulla prima condizione (il nesso economico)

18 La prima condizione è che le perdite portate a nuovo abbiano un rapporto economico con i redditi ottenuti nello Stato membro che applica l'imposta, cosicché possono costituire oggetto di riporto soltanto le perdite derivanti dall'attività esercitata dal contribuente non residente nel territorio del detto Stato.

19 Secondo una giurisprudenza costante, se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, tuttavia questi ultimi devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi quindi da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla nazionalità (v. sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punti 21 e 26; 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).

20 Nella fattispecie, per quanto riguarda i contribuenti residenti, la legge lussemburghese assoggetta all'imposta tutti i loro redditi e la base imponibile non è limitata alle loro attività lussemburghesi. Di conseguenza, sebbene vigano esenzioni grazie alle quali una parte, o in taluni casi il totale, dei redditi ottenuti fuori del Lussemburgo non soggiace all'imposta in tale paese, la base imponibile dei detti contribuenti comprende, quanto meno, gli utili e le perdite derivanti dalle loro attività lussemburghesi.

21 Per contro, per quanto riguarda la determinazione della base imponibile dei contribuenti non residenti, sono presi in considerazione ai fini del calcolo dell'imposta da essi dovuta in Lussemburgo soltanto gli utili e le perdite derivanti dalle loro attività lussemburghesi.

22 Tale regime, conforme al principio tributario della territorialità, non può considerarsi comportare una discriminazione, palese o dissimulata, vietata dal Trattato.

Sulla seconda condizione (la tenuta di una compatibilità)

23 La seconda condizione è che, nell'esercizio nel corso del quale ha subito le perdite di cui chiede il riporto, il contribuente abbia tenuto nello Stato membro che applica l'imposta una contabilità, conforme alle norme nazionali vigenti in materia durante tale periodo, relativa alle sue attività nel detto Stato.

24 Tale condizione può costituire una restrizione, ai sensi dell'art. 52 del Trattato, della libertà di stabilimento di una società, equiparata, in base all'art. 58 del Trattato, a una persona fisica cittadina di uno Stato membro, che intenda aprire una succursale in uno Stato membro diverso da quello nel quale ha la propria sede.

25 Invero, essa ha l'effetto che la detta società, se intende essere in grado di riportare le eventuali perdite della sua succursale, è obbligata a tenere, oltre alla propria contabilità, che dev'essere conforme alle norme tributarie vigenti nello Stato membro in cui ha sede, una contabilità distinta, relativa alle attività della succursale, conforme alle norme tributarie vigenti nello Stato in cui è situata quest'ultima. Questa contabilità, inoltre, dev'essere conservata non nella sede della società, ma nel luogo in cui è situata la succursale.

26 Di conseguenza, l'imposizione di tale condizione, che interessa specificamente le società aventi sede in un altro Stato membro, è vietata, in via di principio, dall'art. 52 del Trattato. A una diversa conclusione si potrebbe giungere solo se la detta misura perseguisse uno scopo legittimo compatibile con il Trattato e fosse giustificata da motivi imperativi d'interesse generale. Anche in tale ipotesi, però, essa dovrebbe essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non dovrebbe eccedere quanto necessario per farlo (v., in tal senso, sentenze 30 novembre 1995, causa C-55/94, Gebhard, Racc. pag. I-4165, punto 37; 31 marzo 1993, causa C-19/92, Kraus, Racc. pag. I-1663, punto 32, e 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman e a., Racc. pag. I-4921, punto 104).

27 Nel caso presente, i governi lussemburghese e del Regno Unito sostengono che una misura nazionale come la seconda condizione è indispensabile per consentire alle autorità tributarie di uno Stato membro di verificare l'ammontare dei redditi imponibili in tale Stato.

28 Il governo lussemburghese precisa che la norma nazionale secondo cui, durante l'esercizio nel quale ha subito perdite di cui chiede il riporto, il contribuente non

residente deve aver tenuto una contabilità regolare relativa alle sue attività in Lussemburgo costituisce un requisito di prova giustificato dalla necessità, per lo Stato interessato, di assicurarsi che le perdite delle quali è stato chiesto il riporto derivino effettivamente dalle attività lussemburghesi del contribuente e che il loro ammontare corrisponda, secondo le norme lussemburghesi in materia di calcolo dei profitti e delle perdite vigenti nell'esercizio durante il quale le perdite stesse sono state subite, all'importo delle perdite effettivamente subite dal contribuente.

29 Inoltre, secondo il governo lussemburghese, il motivo per il quale si esige che il contribuente abbia conservato una contabilità regolare nel territorio lussemburghese durante il detto esercizio è la necessità di consentire alle autorità tributarie di ispezionare in qualsiasi momento i documenti contabili.

30 La Commissione ritiene invece che la seconda condizione, anche se persegue scopi legittimi con riguardo al Trattato, non sia però indispensabile per il conseguimento di tali scopi. Infatti, le autorità lussemburghesi potrebbero verificare l'ammontare delle perdite in base alla contabilità tenuta dal contribuente non residente nel luogo in cui ha la sua sede. Inoltre, ai sensi della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15), le dette autorità potrebbero sempre rivolgersi alle autorità di un altro Stato membro per ottenere qualsiasi informazione necessaria per la determinazione dell'imposta dovuta da un contribuente.

31 La Corte ha più volte affermato 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 (v., ad esempio, sentenza 20 febbraio 1979, causa 120/78, Rewe-Zentral — cosiddetta sentenza «Cassis de Dijon» —, Racc. pag. 649, punto 8). Pertanto, uno Stato membro è autorizzato ad applicare misure che consentono di verificare, in modo chiaro e preciso, l'ammontare sia dei redditi imponibili nel suo territorio sia delle perdite che possono costituire ivi oggetto di riporto.

32 Nello stato attuale del diritto comunitario, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, gli scopi perseguiti con la seconda condizione non sarebbero conseguiti se le autorità lussemburghesi, per verificare l'importo degli elementi della base imponibile, dovessero rifarsi ai conti tenuti dal contribuente non residente conformemente alle norme di un altro Stato membro.

33 Infatti, finora non è stata prevista alcuna armonizzazione delle norme nazionali in materia di determinazione della base imponibile per le imposte dirette. Di conseguenza, ciascuno Stato membro stabilisce le proprie norme per determinare sia gli utili, i redditi, le spese, le detrazioni e le esenzioni sia gli importi corrispondenti presi in considerazione nel calcolo dei redditi imponibili o nel calcolo delle perdite che possono essere portate a nuovo.

34 A questo proposito, è irrilevante che il legislatore comunitario abbia previsto, nell'art. 54, n. 3, lett. g), del Trattato, un coordinamento, in certa misura, delle norme relative ai conti annuali di determinate forme di società. Infatti, quand'anche nei conti di una società, redatti secondo norme comuni, fossero trattate separatamente le attività delle sue varie succursali — il che non è prescritto dalle dette norme —, gli importi eventualmente indicati in tali conti per ciascuna delle succursali non sarebbero necessariamente pertinenti per il calcolo della base imponibile ad esse relativa.

35 Pertanto, nulla garantisce che i conti di una società redatti conformemente alle norme comuni di coordinamento o i conti redatti ai fini della determinazione della base imponibile nello Stato membro in cui ha sede la società medesima forniscano le indicazioni pertinenti circa l'importo dei redditi imponibili e delle perdite che possono costituire oggetto di riporto in un altro Stato membro nel quale la società ha aperto una succursale.

36 Tuttavia, occorre inoltre esaminare se quanto è prescritto con la seconda condizione non ecceda i limiti del necessario per la verifica dell'ammontare delle perdite che possono essere detratte dal reddito ottenuto da un contribuente durante un esercizio successivo a quello nel quale si sono verificate le perdite medesime.

37 A questo proposito, si deve rilevare che, in diritto lussemburghese, i contribuenti non residenti non sono obbligati, in generale, a tenere una contabilità regolare relativa alle loro attività in Lussemburgo e quindi le autorità lussemburghesi hanno rinunciato, in via di principio, alla possibilità di ispezionare i loro documenti contabili.

38 Solo quando chiede il riporto di perdite da esso subite nel corso di un esercizio precedente il contribuente non residente è obbligato a dimostrare di aver tenuto — e conservato in Lussemburgo — durante il detto periodo una contabilità regolare relativa alle sue attività in tale Stato.

39 Tuttavia, al momento in cui è presentata la detta domanda il solo interesse delle autorità lussemburghesi è quello di verificare in modo chiaro e preciso che l'importo delle perdite di cui si chiede il riporto corrisponda, secondo le norme lussemburghesi in materia di calcolo dei redditi e delle perdite vigenti nell'esercizio nel corso del quale le perdite sono state subite, all'importo delle perdite effettivamente subite in Lussemburgo dal contribuente. Di conseguenza, purché il contribuente abbia comprovato in modo chiaro e preciso l'importo delle perdite considerate, le dette autorità non possono negarne il riporto per il motivo che l'interessato non aveva tenuto — e conservato in Lussemburgo — durante l'esercizio di cui trattasi una contabilità regolare relativa alle sue attività in tale Stato.

40 In una situazione come quella del caso di specie non è indispensabile che i mezzi con i quali il contribuente non residente è autorizzato a comprovare l'importo

delle perdite delle quali chiede il riporto siano limitati a quelli previsti dalla normativa lussemburghese.

41 Si deve ricordare, a questo proposito, che le autorità competenti di uno Stato membro hanno sempre la possibilità, a norma della direttiva 77/799, di chiedere alle autorità competenti di un altro Stato membro ogni informazione idonea a consentire loro di determinare correttamente, alla luce della normativa che esse devono applicare, l'ammontare dell'imposta sul reddito di un contribuente residente nell'altro Stato membro suddetto.

42 Occorre tuttavia precisare che il fatto che uno Stato membro consenta a un contribuente non residente di determinare l'ammontare del suo reddito imponibile in base ad una ripartizione prorata dei suoi redditi complessivi non l'obbliga ad accettare il calcolo dell'importo delle perdite che possono essere oggetto di riporto in base ad una ripartizione delle perdite complessive. Infatti, date le inesattezze che il metodo della ripartizione implica, uno Stato membro non è tenuto in nessun caso a determinare la base imponibile di un contribuente solo mediante il detto metodo.

43 Alla luce di tutte le considerazioni sopra svolte, la questione sottoposta alla Corte dev'essere risolta come segue: l'art. 52 del Trattato non osta a che uno Stato membro subordini il riporto di perdite precedenti, chiesto da un contribuente che ha una succursale nel suo territorio, ma non vi ha stabilito la propria residenza, alla condizione che le perdite abbiano un rapporto economico con redditi ottenuti dal contribuente nel detto Stato, purché ai contribuenti residenti non sia riservato un trattamento più favorevole. Per contro, esso osta a che il riporto di perdite sia subordinato alla condizione che, durante l'esercizio nel corso del quale le perdite sono state subite, il contribuente abbia tenuto e conservato nel detto Stato, relativamente alle attività da esso ivi esercitate, una contabilità conforme alle norme nazionali in materia. Tuttavia, lo Stato membro interessato può esigere che il contribuente dimostri in modo chiaro e preciso che l'importo delle perdite che asserisce di aver subito corrisponde, secondo le norme nazionali in materia di calcolo dei redditi e delle perdite vigenti durante l'esercizio considerato, all'importo delle perdite da esso effettivamente subite in tale Stato.

Sulle spese

44 Le spese sostenute dai governi francese, lussemburghese e del Regno Unito e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Conseil d'État del Lussemburgo, con sentenza 12 luglio 1995, dichiara:

L'art. 52 del Trattato CE non osta a che uno Stato membro subordini il riporto di perdite precedenti, chiesto da un contribuente che ha una succursale nel suo territorio, ma non vi ha stabilito la propria residenza, alla condizione che le perdite abbiano un rapporto economico con redditi ottenuti dal contribuente nel detto Stato, purché ai contribuenti residenti non sia riservato un trattamento più favorevole. Per contro, esso osta a che il riporto di perdite sia subordinato alla condizione che, durante l'esercizio nel corso del quale le perdite sono state subite, il contribuente abbia tenuto e conservato nel detto Stato, relativamente alle attività da esso ivi esercitate, una contabilità conforme alle norme nazionali in materia. Tuttavia, lo Stato membro interessato può esigere che il contribuente dimostri in modo chiaro e preciso che l'importo delle perdite che

asserisce di aver subito corrisponde, secondo le norme nazionali in materia di calcolo dei redditi e delle perdite vigenti durante l'esercizio considerato, all'importo delle perdite da esso effettivamente subite in tale Stato.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida Murray

Sevón Kapteyn Gulmann

Edward Puissochet Ragnemalm

Wathelet Schintgen

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 15 maggio 1997.

Il cancelliere Il presidente

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias