CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CARL OTTO LENZ

presentate il 5 novembre 1996 *

Indice

A — Fatti ..... I - 2473

B — Valutazione ..... I - 2477

I — Ricevibilità della questione pregiudiziale ..... I - 2477

II — Compatibilità della legge lussemburghese relativa all'imposta sul reddito con gli artt. 52 e 58 del Trattato CE ..... I - 2478

1. Rapporto economico tra perdite e redditi realizzati in loco ..... I - 2479

2. Obbligo di tenere e di conservare una regolare contabilità in Lussemburgo . I - 2480

a) Discriminazione delle società straniere ..... I - 2480

b) Giustificazione ..... I - 2483

aa) Obbligo di tenere una contabilità in Lussemburgo ..... I - 2483

bb) Obbligo di conservare una contabilità separata in Lussemburgo ... I - 2487

III — Compatibilità delle disposizioni della Convenzione contro la doppia imposizione con l'art. 52 del Trattato CE ..... I - 2490

C — Conclusione ..... I - 2491

A — Fatti

1. In questa causa, il Comité du contentieux del Conseil d'État del Granducato di Lussemburgo sottopone alla Corte una questione pregiudiziale nel settore delle imposte dirette. La questione è insorta in seguito alla tassazione di una succursale in Lussemburgo (Singer) di una società per azioni francese con sede in Francia (Futura) (in prosieguo: le «ricorrenti»).

2. L'utile della succursale, tassabile in Lussemburgo, è stato accertato in base alla ripartizione dell'utile complessivo, risultante dalla contabilità tenuta in Francia nella sede della

* Lingua originale: il tedesco.

Futura. La ripartizione è stata effettuata in base ai dati sul giro d'affari realizzato da ciascuna impresa. La causa principale verte sulla tassazione della succursale per il 1986, anno per il quale si è accertato un utile di 4 390 000 LFR, al quale è stata applicata un'imposta (impôt des collectivités) pari a 1 808 680 LFR.

3. La Futura e la Singer intendono riportare sull'utile del 1986 il passivo della succursale registrato nel precedente quinquennio, cioè dal 1981. Detto passivo ammonta ad oltre 23 milioni di LFR. Le autorità tributarie hanno però fatto osservare a questo proposito che, «nel caso di sedi stabili (...) può essere riportato il disavanzo risultante dalla loro gestione che emerge dalla contabilità tenuta separatamente per le loro operazioni e non si possono riportare le perdite risultanti in base ad una ripartizione». Il riporto sarebbe stato possibile solo se il disavanzo fosse stato registrato in una regolare contabilità tenuta e conservata in Lussemburgo. Detta decisione è stata confermata dal direttore dell'amministrazione tributaria nel luglio 1993.

4. In base all'art. 157, n. 2, della legge relativa all'imposta sul reddito nel Granducato di Lussemburgo [1], le norme sul riporto del disavanzo — contenute nell'art. 109, n. 1, punto 4 — si applicano ai contribuenti non residenti qualora le perdite abbiano un rapporto economico con gli utili registrati nel paese e la contabilità sia tenuta in Lussemburgo (norma in vigore dal 1986).

5. L'art. 109, n. 1, punto 4, contempla la possibilità di defalcare le perdite degli esercizi precedenti se sussistono i presupposti di cui all'art. 114.

6. L'art. 114, n. 2, punto 2, stabilisce infine che il riporto è possibile solo se l'imprenditore è in grado di produrre una regolare contabilità per il periodo nel quale si è registrato il passivo.

7. Il direttore dell'amministrazione tributaria, nella sua decisione del 14 luglio 1993, che ha confermato la pronuncia dell'amministrazione tributaria, si è richiamato anche alla convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra Lussemburgo e Francia [2]. L'art. 21 di detta convenzione, al n. 2, secondo comma, stabilisce che le norme sul riporto

1 — Legge 4 dicembre 1967 relativa all'imposta sul reddito (*Memorial* A 1967, pag. 1228), nella versione di cui alla legge 4 dicembre 1986, recante modifica dell'art. 157 (*Memorial* A 1986, pag. 1104).

2 — Convenzione tra il Granducato di Lussemburgo e la Francia diretta ad evitare le doppie imposizioni ed a istituire norme per la reciproca assistenza amministrativa in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (*Memorial* 1959, pag. 1064).

del disavanzo si applicano nella tassazione di una sede stabile in Lussemburgo di un contribuente stabilito in Francia alle stesse condizioni fissate per i contribuenti stabiliti in Lussemburgo.

8. Secondo quanto ha sostenuto l'amministrazione nella causa principale, ogni impresa lussemburghese deve produrre una regolare contabilità tenuta e conservata in Lussemburgo, relativa all'anno di registrazione delle perdite. Lo stesso criterio vale per le sedi stabili. L'amministrazione si richiama inoltre all'art. 4 della convenzione franco-lussemburghese contro la doppia imposizione, dal quale emerge che va tassato l'utile effettivo della sede stabile e che le norme sulla ripartizione si applicano solo se non esiste regolare contabilità dalla quale risultino chiaramente gli utili realizzati dalle varie sedi.

9. L'art. 4, n. 2, della convenzione contro la doppia imposizione stabilisce, per l'ipotesi che un'impresa abbia sedi stabili in entrambi gli Stati contraenti, che ciascuno Stato può tassare solo il reddito risultante dall'attività economica svolta dalla sede operante nel territorio di sua competenza.

10. Il n. 4 dello stesso articolo prevede che le autorità competenti dei due Stati firmatari si accordino, se del caso, per stabilire i criteri di ripartizione delle spese, se non vi è regolare contabilità che evidenzi chiaramente gli utili da attribuire alle sedi dei rispettivi Stati.

11. Le ricorrenti ritengono che il rifiuto di concedere il riporto delle perdite, in caso di assenza di regolare contabilità in Lussemburgo, costituisca una discriminazione dei contribuenti non residenti rispetto a quelli residenti. L'interpretazione delle norme tributarie fatta dall'amministrazione sarebbe incompatibile con l'art. 52 del Trattato CE.

12. L'art. 52 del Trattato CE è il primo articolo del capo 2 della terza parte, titolo III, del Trattato, che regola il diritto di stabilimento. Esso recita:

«Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono gradatamente soppresse durante il periodo transitorio. Tale graduale soppressione si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di uno Stato membro.

La libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività non salariate e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'articolo 58, secondo comma, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo relativo ai capitali».

13. L'art. 58 stabilisce:

«Le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro d'attività principale all'interno della Comunità, sono equiparate, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente capo, alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri.

Per società si intendono le società di diritto civile o di diritto commerciale, ivi comprese le società cooperative, e le altre persone giuridiche contemplate dal diritto pubblico o privato, ad eccezione delle società che non si prefiggono scopi di lucro».

14. Le ricorrenti hanno inoltre sostenuto che l'art. 52 concede agli operatori economici expressis verbis la possibilità di scegliere liberamente la forma giuridica più idonea a svolgere la loro attività in un altro Stato membro. Questa libertà di scelta non dovrebbe venir limitata, secondo la giurisprudenza della Corte, mediante norme discriminatorie in materia fiscale.

15. Il giudice a quo ha ritenuto dunque necessario accertare la compatibilità delle norme tributarie sopra citate con il diritto comunitario ed ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 157 della legge relativa all'imposta sui redditi 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.»

B — Valutazione

I — *Ricevibilità della questione pregiudiziale*

16. Su questo punto, il governo lussemburghese osserva che il Comité du contentieux del Consiglio di Stato è considerato in Lussemburgo organo della magistratura nazionale e quindi è legittimato a rivolgersi alla Corte in via pregiudiziale a norma dell'art. 177 del Trattato.

17. Il governo francese ravvisa una difficoltà quanto alla ricevibilità della questione. A suo avviso, la domanda è carente di informazioni circa le norme sul riporto del passivo applicabili alle società lussemburghesi. Per questo motivo non sarebbe possibile raffrontare la situazione della succursale straniera Singer con la situazione di una società stabilita in Lussemburgo. Inoltre non sarebbero stati forniti dati, o quantomeno dati sufficienti, sul contesto di diritto e di fatto della causa principale. Ad esempio non sarebbero note né la natura né l'origine del reddito della succursale e non sarebbero state fornite informazioni sulla base imponibile del suo reddito lussemburghese o sul riporto del disavanzo, nonché sulle condizioni vigenti per le imprese locali in materia di contabilità.

18. A questo proposito il governo francese si richiama alla giurisprudenza della Corte, in base alla quale per il giudice proponente può essere utile solo un'interpretazione fornita dalla Corte sulla scorta di informazioni circa lo sfondo di fatto e di diritto della causa principale [3]. Dette informazioni dovrebbero inoltre consentire agli Stati membri di esprimere il loro punto di vista sulla controversia [4].

19. Le informazioni fornite nella domanda pregiudiziale in oggetto non sarebbero invece sufficienti per consentire di pronunciarsi sulla compatibilità del diritto nazionale con quello comunitario. Il giudice a quo si sarebbe limitato a riassumere le argomentazioni di parte e quindi, per il governo francese, la questione è irricevibile.

20. All'udienza, tanto le ricorrenti quanto il governo lussemburghese hanno sottolineato che, a loro avviso, la domanda è chiaramente formulata, sicché gli Stati membri sarebbero in grado di esprimersi in merito. Il governo lussemburghese si richiama a questo proposito alle osservazioni del governo del Regno Unito, le quali dimostrerebbero che la

3 — Sentenza 16 luglio 1992, causa C-83/91, Meilicke (Racc. pag. I-4871, punto 26), e ordinanza 23 marzo 1995, causa C-458/93, Saddik (Racc. pag. I-511, punto 12).

4 — Ordinanza C-458/93, citata nella nota 3, punto 13.

domanda contiene informazioni sufficienti per consentire ad uno Stato interessato di presentare il suo punto di vista sulla questione.

II — *Compatibilità della legge lussemburghese relativa all'imposta sul reddito con gli artt. 52 e 58 del Trattato CE*

21. Concordo con questo orientamento. Il quadro fattuale della causa principale tratteggiato dal giudice a quo permette di risolvere la questione pregiudiziale. Si apprende che si tratta del passivo di una sede stabile in Lussemburgo, che però non può venire riportato per difetto di una regolare contabilità in Lussemburgo. Non hanno rilevanza, ai fini della soluzione della questione, né il genere di reddito né la natura delle perdite della succursale né la loro origine.

22. Anche le indicazioni sulla legislazione tributaria lussemburghese sono sufficienti. Il rilievo del giudice a quo, che cita l'amministrazione tributaria lussemburghese secondo cui sia le imprese locali sia le sedi statali debbono produrre una regolare contabilità, tenuta e depositata in Lussemburgo, relativa all'anno deficitario, consente di desumere le condizioni per un riporto del disavanzo da parte delle società lussemburghesi.

23. La questione pregiudiziale riguarda la sfera di applicazione dell'imposta sul reddito e, dunque, delle imposte dirette. Secondo la costante giurisprudenza della Corte, gli Stati membri devono esercitare le loro prerogative in questo settore nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla nazionalità [5]. Per questi motivi si può esaminare se, sotto il profilo dell'art. 52 del Trattato CE, una disciplina come quella del contestato art. 157 della legge lussemburghese relativa all'imposta sul reddito sia o meno compatibile con il diritto comunitario.

24. Per accertare se la disciplina in materia di imposta sul reddito comporti un'eventuale discriminazione occorre riesaminare le singole norme. L'art. 114, n. 2, punto 2, dispone che il riporto del passivo è consentito se si produce una regolare contabilità per il periodo deficitario. Questo vale per le società lussemburghesi. In virtù dell'art. 157,

5 — Sentenze 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).

secondo comma, tale principio si estende ai contribuenti non residenti purché le loro perdite abbiano un rapporto economico con redditi indigeni e purché la contabilità sia tenuta all'interno del paese. Le autorità tributarie lussemburghesi intendono questa norma nel senso che i contribuenti non residenti devono presentare una regolare contabilità tenuta e conservata in Lussemburgo, Come si desume dalle spiegazioni fornite dal governo lussemburghese all'udienza, una contabilità regolare è una contabilità conforme alla normativa lussemburghese.

25. Quindi il contribuente non residente può riportare il disavanzo se sussistono tre condizioni:

1) Le perdite devono avere un rapporto economico con redditi realizzati sul territorio nazionale.

2) Deve esistere una regolare contabilità tenuta in Lussemburgo.

3) Detta contabilità deve esser conservata in Lussemburgo.

26. Per le sedi stabili in Lussemburgo di società straniere ciò significa che esse devono produrre una contabilità separata, tenuta secondo le norme vigenti in Lussemburgo e abitualmente ivi conservata.

1. *Rapporto economico tra perdite e redditi realizzati in loco*

27. Quanto alla prima condizione — nesso economico con redditi indigeni — nessuna delle parti nega che essa è compatibile con il diritto comunitario. Come ha rilevato la Commissione nelle sue osservazioni, tale norma costituisce la conseguenza del principio della territorialità in materia tributaria. Anche dalla convenzione franco-lussemburghese contro la duplice imposizione si desume che in Lussemburgo si possono defalcare solo le perdite che hanno un rapporto con redditi ivi realizzati [6].

28. Sono d'accordo. Molto più complessa è però la questione della compatibilità della seconda e della terza condizione con l'art. 52 del Trattato CE.

6 — Art. 4, n. 2, della convenzione contro la doppia imposizione.

2. *Obbligo di tenere e di conservare una regolare contabilità in Lussemburgo*

29. All'udienza, la Commissione e il governo lussemburghese hanno osservato che le ultime due condizioni riguardano il problema del come un soggetto imponibile possa o debba dimostrare che le perdite che intende riportare hanno un effettivo rapporto con i redditi realizzati in loco. A giudizio della Commissione e delle ricorrenti, sotto questo profilo sono discriminate le sedi stabili in Lussemburgo di società straniere.

a) Discriminazione delle società straniere

30. Le ricorrenti a questo proposito ricordano che una contabilità separata per ogni succursale comporta un aumento delle spese amministrative che una succursale non vuole o non può accollarsi. Esse ribadiscono che una succursale, secondo il diritto lussemburghese, non ha personalità giuridica, nemmeno se la si considera come soggetto d'imposta autonomo. Le succursali sarebbero costituite per l'appunto in quanto non comportano grandi spese. Se si prescrive una contabilità separata, si provoca un aumento dei costi in un organismo creato proprio per essere gestito nel modo più redditizio possibile.

31. Nulla rileva il fatto che il riporto del disavanzo costituisca una agevolazione fiscale: infatti, per goderne ci si deve accollare un onere supplementare, nella fattispecie un aumento di spese. A giudizio delle ricorrenti sussiste una discriminazione rispetto alle società insediate in Lussemburgo ed anche rispetto alle società straniere che costituiscono una società controllata in Lussemburgo e dal Lussemburgo costituiscono altre controllate in patria. Queste società lussemburghesi possono riportare un disavanzo, mentre ciò non è consentito alle ricorrenti, la cui società ha sede in Francia.

32. Secondo il governo lussemburghese, invece, nella disciplina sul riporto del passivo per le società stabilite all'estero non è ravvisabile alcuna discriminazione. Gli stessi vincoli che devono rispettare anche le società lussemburghesi valgono per le sedi stabili di società straniere.

33. Nemmeno per il governo del Regno Unito vi è discriminazione nella fattispecie. Esso si riferisce soprattutto alla prima condizione che — come ho detto — non può considerarsi discriminatoria. Su questo punto concordano tutte le parti. Quanto alla seconda e alla terza condizione, il governo

del Regno Unito rileva che si tratta della possibilità di provare il nesso economico con i redditi indigeni e, sotto questo profilo, le società lussemburghesi non sono trattate diversamente dalle succursali di società straniere.

34. In realtà non appare evidente alcuna disparità di trattamento delle *succursali* straniere. D'altro canto, nella stessa legge vengono poste ulteriori condizioni per le *società* straniere, cioè il nesso tra perdite e redditi indigeni e la tenuta e la conservazione di una contabilità separata in Lussemburgo. Queste condizioni non si applicano alle società lussemburghesi. Nel loro caso è logico che tengano la contabilità secondo il diritto lussemburghese e la conservino in Lussemburgo. Per una società lussemburghese non costituisce un onere supplementare tenere la contabilità nella propria sede e conformarsi alle norme locali. Per la succursale di una società straniera ciò significa invece tenere una seconda contabilità distinta da quella della sede centrale, pur se la succursale non ha una propria personalità giuridica. Il requisito è identico a quello imposto alle società lussemburghesi, ma si deve ricordare che si tratta della tassazione di una società stabilita all'estero, in Francia. Le si impongono spese supplementari se la si obbliga a tenere una seconda contabilità presso la succursale. Ciò significa che una società straniera può portare a nuovo le perdite per la sua succursale di Lussemburgo solo se accetta di accollarsi un onere supplementare e tiene una contabilità separata in Lussemburgo. Una società lussemburghese, però, come osservano anche le ricorrenti, non deve presentare una contabilità separata per una sua succursale lussemburghese.

35. Per questo motivo non si può condividere l'idea del Regno Unito e del governo lussemburghese, secondo i quali non vi è disparità di trattamento tra succursali di società estere e società lussemburghesi. La prescrizione di una contabilità implica spese supplementari per la succursale e, di riflesso, per il contribuente non residente, vale a dire per la società con sede in Francia.

36. Non si può obiettare — come fa il governo lussemburghese — che le condizioni per la contabilità sarebbero state diverse se la Futura avesse costituito una società controllata in Lussemburgo. L'art. 52 del Trattato CE contempla più forme di insediamento in un altro Stato membro. Sono citate espressamente anche le succursali, che quindi rientrano nella sfera di tutela dell'art. 52. Esse, per l'appunto, non costituiscono società controllate con sede propria in Lussemburgo, ma una forma di insediamento più economica, che implica meno spese. La libertà di aprire succursali in un altro Stato membro sarebbe però limitata se ciò comportasse maggiori spese per le stesse. Come giustamente hanno osservato la Commissione e le

ricorrenti, la facoltà di scelta tra le varie forme di insediamento sarebbe limitata da norme tributarie diverse, cosa vietata in base alla giurisprudenza della Corte [7].

37. Vediamo ora se le società con sede all'estero siano discriminate per la loro nazionalità. Come ha affermato la Corte nella causa 270/83, la sede delle società è equiparabile alla cittadinanza delle persone fisiche e al pari della cittadinanza serve a determinare l'appartenenza all'ordinamento giuridico di uno Stato [8]. Per quanto riguarda la norma lussemburghese in esame, non si tratta di una disparità di trattamento a motivo della nazionalità. Il criterio seguito da quella norma è la residenza di una persona o di una società. Per una società, ciò significa che è determinante il luogo ove è ubicata la sua sede. Tuttavia, ciò significa pure che essa è trattata diversamente a motivo della sua sede, cioè, per la società, a motivo della sua nazionalità. Quindi, come ritiene anche la Commissione, in questo caso si opera una discriminazione indiretta a motivo della nazionalità.

38. Come ha del pari affermato la Corte nella causa 270/83, non si può assolutamente escludere che una distinzione in base alla sede di una società o alla residenza di una persona fisica sia, in determinate circostanze, lecita in un campo come quello del diritto tributario [9]. Anche nella causa Schumacker e, ultimamente, nella causa Asscher, nelle quali si è fatta una distinzione a seconda della residenza di una persona fisica, è stato esaminato se i residenti e i non residenti si trovino in situazione comparabile e, quindi, se sia possibile una discriminazione per disparità di trattamento oppure se la loro situazione non sia comparabile, sicché una disparità di trattamento sarebbe giustificata [10]. A questo proposito la Corte, nella causa 270/83, or ora citata, ha dichiarato: «La criticata disciplina, poiché pone sullo stesso piano, ai fini della tassazione dei profitti, le società aventi la sede sociale in Francia e le succursali ed agenzie situate in Francia di società aventi sede all'estero, non può, senza creare una discriminazione, trattarle diversamente, ai fini dello stesso tributo, per quel che riguarda un vantaggio ad esso connesso, come il credito fiscale. Trattando in modo identico le due forme di stabilimento sotto il profilo della tassazione dei profitti realizzati, il legislatore francese infatti ha ammesso che non vi è fra le due categorie, per quel che riguarda le modalità ed i presupposti di detto tributo, alcuna obiettiva differenza di situazione che possa giustificare la differenza di trattamento» [11].

39. Anche nella fattispecie non è ravvisabile una disparità di trattamento nella tassazione degli utili tra società lussemburghesi e succursali. Se quindi il legislatore lussemburghese le tratta alla stessa stregua sotto il profilo della tassazione degli utili, non si

7 — Sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia (Racc. pag. 273, punto 22).

8 — Causa 270/83, citata nella nota 7, punto 18.

9 — Punto 19.

10 — Sentenza Schumacker, citata nella nota 5, punti 31-38, e sentenza Asscher, citata nella nota 5, punti 41-49.

11 — Punto 20.

può partire dall'idea che esse si trovino in situazione diversa sotto il profilo di un'agevolazione come quella del riporto delle perdite. Nella fattispecie non si devono nemmeno prendere in considerazione situazioni personali, come nella causa Asscher, che eventualmente possono venir tenute presenti solo da un altro Stato, quello di residenza [12], bensì solo i redditi realizzati in uno Stato (Lussemburgo) e le perdite ivi registrate.

40. Sussiste quindi una discriminazione che stride con la libertà di stabilimento se si richiede alle sedi stabili di società straniere in Lussemburgo di tenere una contabilità in Lussemburgo (cioè conforme alle norme lussemburghesi ed unicamente redatta per la succursale) e di conservare inoltre detta contabilità nello stesso paese.

b) Giustificazione

41. Detta discriminazione potrebbe però giustificarsi. Per stabilire se vi siano motivi che la giustificano, bisogna esaminare la seconda e la terza condizione.

12 — Sentenza Asscher, citata nella nota 5, punti 44, 48 e seguenti.

aa) Obbligo di tenere una contabilità in Lussemburgo

42. A questo proposito il governo lussemburghese e quello del Regno Unito osservano che solo in base ad una corretta contabilità si può stabilire quali perdite abbiano relazione con i redditi indigeni. Il Regno Unito cita in merito le disposizioni della convenzione modello OCSE e il relativo commento. Secondo tali testi, gli Stati firmatari non sarebbero obbligati a prescrivere ai loro contribuenti la tenuta di una contabilità separata, ma dal commento si desume che questo sistema è il modo più preciso e più attendibile per accertare perdite. Poiché gli Stati aderenti alla convenzione dispongono di un certo margine nella scelta dei criteri di accertamento delle perdite, non si può vietare ad uno Stato di optare per il sistema più preciso e più idoneo.

43. A giudizio dei governi lussemburghese e britannico, un efficace controllo è possibile solo se le perdite sono accertabili in base ad una regolare contabilità.

44. La Commissione non nega che non si possa vietare ad uno Stato di consentire il riporto del passivo solo se corroborato da chiare cifre e da una regolare contabilità. A suo giudizio, è però eccessivo prescrivere una contabilità separata in Lussemburgo. Quanto alla necessità di una contabilità regolare, cioè tenuta secondo le norme vigenti in Lussemburgo, la Commissione osserva giustamente

che in questo caso non si tratta del come tenere una contabilità, ma solo del come si possono ottenere dati attendibili per stabilire con certezza l'entità delle perdite in Lussemburgo. Per far ciò non si può partire dall'idea che una contabilità tenuta secondo le norme di un altro Stato membro sia meno esatta o addirittura erronea. E ciò tanto meno poiché, nel frattempo, le norme sui bilanci annuali sono state adeguatamente armonizzate ed i conti annuali delle società sono facilmente comparabili [13], come osserva la Commissione senza esser contraddetta. Perché dunque i dati contabili provenienti dalla sede della società ubicata in uno Stato membro diverso — nella fattispecie Parigi — non dovrebbero fornire informazioni sufficienti per consentire la tassazione in Lussemburgo?

45. Il Granducato di Lussemburgo osserva inoltre che solo se vi è una regolare contabilità si può presumere che i relativi dati siano corretti e attendibili. Ciò però non consente di stabilire se sia giustificato pretendere che le società straniere tengano una contabilità separata per le loro succursali lussemburghesi.

13 — Quarta direttiva del Consiglio 25 luglio 1978, 78/660/CEE, basata sull'art. 54, n. 3, del Trattato, relativa ai conti annuali di taluni tipi di società (GU L 222, pag. 11).

46. Concordo piuttosto con la Commissione allorché osserva che è largamente sufficiente che nella sede della società vi sia una contabilità dalla quale risultino le perdite registrate in Lussemburgo.

47. La convenzione modello OCSE non prescrive espressamente nemmeno una contabilità separata. Nel commento alla convenzione si rileva semplicemente che solo da una contabilità regolare si possono trarre dati precisi sui profitti e sulle perdite e che perciò di regola si deve seguire questo criterio. Ciò però non chiarisce se la contabilità debba necessariamente essere tenuta presso la succursale o se sia sufficiente che i dati siano desumibili dalla contabilità tenuta alla sede dell'impresa, che è redatta sia per l'impresa sia per la succursale. Del resto si deve ricordare che la convenzione modello OCSE non è in grado di fornire una soluzione definitiva, sotto il profilo del diritto comunitario, della questione in esame.

48. Il Regno Unito osserva inoltre, richiamandosi al commento relativo alla convenzione modello OCSE, che per un'impresa ben gestita è ovvio tenere una contabilità separata per le sue succursali, per controllare immediatamente se esse siano redditizie. Osservo però che questo argomento non

lascia intendere se la prescrizione di una contabilità separata presso la succursale sia giustificata. I dati comprovanti la redditività di una succursale possono trarsi anche dalla contabilità della sede dell'impresa.

49. La Commissione ha chiaramente esposto all'udienza la nozione e la funzione della contabilità. Lo stesso governo lussemburghese ha elencato le varie voci della contabilità: si tratta, tra l'altro, della fatturazione alla clientela, che fornisce i dati delle entrate; altrettanto eloquenti sono le fatture relative alla succursale, che comprovano le uscite come, ad esempio, l'affitto. La Commissione ha ricordato che in un'impresa si registrano quotidianamente entrate e uscite, tutte comprovate da documenti giustificativi. La succursale che non tiene una specifica contabilità in Lussemburgo trasmette dati e documenti alla sede dell'impresa, che li include nella contabilità generale. Non si capisce quindi perché, per la tassazione in Lussemburgo, non dovrebbero potersi desumere i dati necessari dalla contabilità generale tenuta presso la sede dell'impresa.

50. Il governo lussemburghese, rispondendo a taluni quesiti rivoltigli in udienza, ha confermato che nemmeno per le succursali lussemburghesi di società lussemburghesi si tiene una contabilità separata, ma solo un registro, come avviene, a detta della Commissione, per le succursali delle imprese straniere. Ciò significa che anche in questo caso si tiene una contabilità comune nella sede dell'impresa (nella fattispecie in Lussemburgo). Anche in quest'ipotesi, quindi, non è necessario tenere una contabilità separata per disporre di dati precisi sulle perdite della succursale.

51. Per questo motivo, per accertare esattamente il passivo di una succursale non è necessario tenere una contabilità separata, ma basta una contabilità comune. Nemmeno è necessario che questa sia tenuta conformemente alle norme lussemburghesi. Una prescrizione in questo senso da parte delle autorità tributarie non è ragionevole.

52. Le ricorrenti sostengono inoltre che vi è un ulteriore sistema, meno vincolante, per accertare le perdite della succursale, cioè la ripartizione delle spese. Questa possibilità non può venir negata alle succursali straniere, specie dal momento che anche la base imponibile può essere determinata in base ad una ripartizione delle spese. Il modulo per la dichiarazione d'imposta offre la scelta tra i due criteri, ripartizione delle spese e contabilità. Esso non specifica che questi due criteri non si considerano equivalenti. Soprattutto, nel modulo non si attira l'attenzione delle società straniere sul fatto che, scegliendo il criterio della ripartizione delle spese, non è possibile il riporto delle perdite. Del resto in Lussemburgo anche nel settore dell'imposta comunale sul commercio è prevista la ripartizione delle spese.

53. Il Granducato del Lussemburgo e il Regno Unito osservano che i dati risultanti dalla ripartizione delle spese non sono sufficientemente precisi per consentire l'accurato accertamento delle perdite connesse alle entrate registrate in Lussemburgo. A giudizio del governo lussemburghese, non è possibile concedere un'agevolazione come il riporto del passivo in base a dati nebulosi come quelli risultanti dalla ripartizione delle spese. La ripartizione delle spese come criterio per la tassazione dell'impresa o delle sue succursali è stata ammessa poiché questa, se l'impresa non presenta alcuna dichiarazione fiscale, è l'unica possibilità di accertare l'imponibile.

54. Sono d'accordo. Una ripartizione delle spese, come è stata operata nella fattispecie per la tassazione della succursale, è una ripartizione delle entrate in base al giro d'affari delle singole succursali. I valori che se ne ottengono sono solo dati di stima o approssimati. Non ne consegue necessariamente che un accertamento delle perdite non sia possibile anche in base a una ripartizione delle spese. L'unica condizione è che lo Stato creditore d'imposta accetti una certa imprecisione dei dati, che può risolversi a suo vantaggio o a suo svantaggio. D'altro canto, si deve riconoscere che uno Stato può concedere un riporto delle perdite solo se l'impresa o la succursale sono in grado di fornire precisi dati sul disavanzo, sempreché questa condizione valga indistintamente per le imprese lussemburghesi e per le succursali delle imprese degli altri Stati membri. Ciò significa che, purché non si operi una discriminazione delle imprese straniere oppure non ne consegua una limitazione della libertà di stabilimento, uno Stato membro rimane libero di scegliere il criterio di accertamento delle perdite.

55. Come ho già detto, la sola richiesta di dati precisi per accertare le perdite non costituisce di per sé discriminazione, giacché i dati esatti possono essere desunti anche dalla contabilità comune tenuta presso la sede dell'impresa. Questo criterio è dunque un mezzo idoneo e meno rigoroso per accertare le perdite. Solo la prescrizione di una contabilità regolare separata presso la succursale (nella fattispecie in Lussemburgo), che sfocia in una discriminazione delle imprese estere, risulta eccessiva e quindi ingiustificata tenuto conto dell'esistenza di un sistema meno rigoroso.

56. Da quanto precede si desume che il Lussemburgo è legittimato a concedere il riporto delle perdite solo nel caso in cui l'impresa interessata fornisca dati precisi in merito. Non vi è alcun obbligo di concedere il riporto delle perdite anche in base ad una ripartizione delle spese, motivo per cui non è il caso di soffermarci oltre su questa possibilità. Del mio parere è, in definitiva, anche la Commissione, come si evince dalle sue osservazioni presentate all'udienza.

57. Il fatto che il Lussemburgo ammetta la possibilità di basarsi sulla ripartizione delle spese in materia di imposte comunali sul commercio non toglie che, per quel che riguarda l'imposta sul reddito, esso sia legittimato a rifiutare il riconoscimento del riporto delle perdite in base alla ripartizione delle spese, giacché questi due tipi d'imposta non sono comparabili, come ha fatto rilevare il governo lussemburghese, anche se la ripartizione delle spese nel settore dell'imposta sul commercio può avere incidenze sull'entità dei tributi da versare. Il modo di ripartizione delle spese nel settore dell'imposta sul commercio è un punto che non merita ora un esame ulteriormente approfondito.

58. Quanto alla tassazione di una succursale in base alla ripartizione delle spese, come giustamente osserva il governo lussemburghese, non è possibile rinunciare completamente all'imposizione se il soggetto non presenta alcuna dichiarazione fiscale. In questo caso è inevitabile applicare il criterio della ripartizione delle spese.

59. La questione se nella fattispecie debba eventualmente ammettersi una ripartizione delle spese poiché — come dichiarano le ricorrenti — il modulo per la dichiarazione fiscale è redatto in modo ambiguo, dovrà essere esaminata dal giudice a quo. La sua soluzione non pertiene alle questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte, vertenti sul rapporto tra l'art. 157 della legge lussemburghese sull'imposta sul reddito e l'art. 52 del Trattato CE.

60. Non rimane dunque che constatare che il Lussemburgo non è tenuto a riconoscere un riporto di disavanzo in base ad una ripartizione delle spese. Anzi, ha facoltà di richiedere la produzione di dati esatti a chi chiede questa agevolazione. Non è invece giustificata la prescrizione di una contabilità regolare separata presso la succursale (nella fattispecie in Lussemburgo), giacché essa non risponde al principio di proporzionalità.

bb) Obbligo di conservare una contabilità separata in Lussemburgo

61. Quest'obbligo va esaminato solo qualora dovesse essere necessario conservare in Lussemburgo i dati sulle perdite o qualora la Corte non condividesse quanto ho detto sul primo obbligo, concludendone che va risolta negativamente la questione della necessità di una contabilità separata in Lussemburgo.

62. Il governo lussemburghese giustifica detto obbligo adducendo l'efficacia del controllo fiscale. Solo se tutta la documentazione e la contabilità sono sempre disponibili in Lussemburgo e solo se le autorità fiscali lussemburghesi possono consultarle repentinamente senza preavviso è possibile garantire un efficace controllo fiscale.

63. All'udienza, la Commissione ha invece chiaramente illustrato come questo requisito non serva per consentire controlli fiscali efficaci. Trattandosi di una succursale priva di personalità giuridica, esistono documenti che non riguardano solo la succursale, ma anche la società in Francia. Se si prescrivesse che tutti i documenti (ad esempio le fatture) che riguardano la succursale devono venire conservati in Lussemburgo, ciò potrebbe significare talvolta che alcune fatture debbono essere tagliate in due o copiate. Di conseguenza, in Lussemburgo o in Francia non sarebbero più depositati originali, il che sminuirebbe il valore probante della documentazione. Come ha detto il governo lussemburghese rispondendo a un quesito della Corte, tale principio non vale per le succursali delle società lussemburghesi. Esse possono conservare la documentazione presso la sede dell'impresa, facendone menzione in un registro presso la succursale.

64. La Commissione ricorda inoltre che tocca anzitutto alla succursale produrre i documenti necessari per la determinazione dell'imponibile o per il riporto del disavanzo. In caso di mancata produzione, la succursale non è autorizzata al riporto.

65. Quanto all'efficacia del controllo fiscale, la Commissione si richiama pure alla direttiva sulla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette [14], in virtù della quale l'autorità lussemburghese può rivolgersi alla corrispondente autorità francese per ottenere informazioni utili per l'esatto accertamento dell'imposta sul reddito [15]. La Corte ha ripetutamente affermato che non è più possibile giustificare talune misure fiscali dopo l'instaurazione della cooperazione tra le autorità competenti ai sensi della direttiva 77/799/CEE.

66. Così ha fatto, ad esempio, nella causa Halliburton Services. Il governo olandese aveva osservato che le autorità tributarie non erano in grado di accertare l'equivalenza tra le forme giuridiche di enti degli altri Stati membri e quelle della società per azioni e della società a responsabilità limitata ai sensi del diritto nazionale. La Corte ha affermato che i dati sulle caratteristiche dei tipi di società esistenti negli altri Stati membri si possono ottenere con il sistema previsto dalla direttiva 77/799 [16].

67. Nella causa Schumacker, la Corte ha dichiarato che non sussistono ostacoli di ordine amministrativo che impediscono di tener conto della situazione personale e

14 — Direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, (GU L 336, pag. 15).

15 — Art. 1, n. 1, della direttiva.

16 — Sentenza 12 aprile 1994, causa C-1/93, Halliburton Services (Racc. pag. I-1137, punti 21 e seguenti).

familiare dei non residenti nello Stato nel quale lavorano, poiché grazie alla direttiva 77/799 vi è una possibilità di ottenere informazioni necessarie analoga a quella esistente fra gli uffici tributari sul piano interno [17].

68. Il governo lussemburghese obietta che la direttiva 77/799 non è di alcuna utilità nella fattispecie. Infatti la Futura tiene una contabilità separata per la succursale lussemburghese, ma la conserva a Parigi. Così stando le cose, il governo lussemburghese dubita che detta documentazione possa essere controllata dalle autorità tributarie francesi, giacché verte su obblighi fiscali che nulla hanno a che vedere con la legge francese. Secondo la direttiva, lo Stato al quale è richiesta la cooperazione tributaria può solo esercitare diritti conferitigli dalla propria legislazione. Per questo motivo non è certo che l'autorità tributaria francese possa controllare documenti contabili estranei al diritto tributario francese.

69. A questo proposito si deve rilevare che la direttiva, all'art. 1, n. 1, dispone che le autorità competenti degli Stati membri si scambino tutte le informazioni idonee a consentire loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio. È vero che l'art. 8 fissa i limiti per l'informazione reciproca, ma questi non vanno interpretati in modo così restrittivo come fa il governo lussemburghese. L'art. 8, n. 1, della direttiva dispone che uno Stato membro non è tenuto a far effettuare ricerche o a trasmettere informazioni quando la sua legislazione o la sua prassi amministrativa non autorizzano l'autorità competente né a effettuare tali ricerche, né a raccogliere o a utilizzare dette informazioni per le necessità di tale Stato. Questa disposizione ha uno scopo di protezione e deve evitare che venga svuotata di contenuto la tutela garantita al contribuente nel suo Stato allorché un'autorità tributaria straniera chiede informazioni che ledono i diritti di cui egli gode in patria. Ciò non significa però che le autorità fiscali francesi siano autorizzate a comunicare solo informazioni riguardanti esclusivamente la sfera tributaria francese. Ciò priverebbe di efficacia la direttiva.

70. Anche qualora detta collaborazione non si potesse richiedere, perché violerebbe norme di tutela dello Stato invitato a fornire informazioni, ciò non può giustificare il rifiuto di consentire il riporto delle perdite. Infatti, come ha affermato la Corte nelle cause Bachmann e Commissione/Belgio, nulla impedisce alle autorità tributarie di chiedere all'interessato le prove giudicate necessarie ed eventualmente di non autoriz-

17 — Sentenza citata nella nota 5, punti 43 e seguenti.

zare il riporto se le prove non sono state prodotte [18].

71. Qualora una richiesta di informazioni fosse incompatibile con una norma francese di tutela, si deve in primo luogo partire dall'idea che il rifiuto di fornire informazioni che in Francia godono di tutela andrebbe a vantaggio delle ricorrenti. Spetta infatti alla società straniera valutare se le convenga rinunciare alla tutela di cui gode in Francia e trasmettere tali informazioni per poter fruire della possibilità di riportare le perdite. Se non lo fa, non può venir autorizzata ad effettuare il riporto.

72. Anche per questi motivi l'obbligo di conservare la contabilità in Lussemburgo risulta anch'esso sproporzionato e quindi è ingiustificata la conseguente discriminazione.

73. Si deve dunque concludere che l'art. 52 del Trattato CE va interpretato nel senso che la normativa lussemburghese sull'imposta sul reddito, in quanto prescrive di tenere e conservare la contabilità in Lussemburgo come condizione per il riporto del passivo, non è conciliabile con il diritto comunitario.

III — *Compatibilità delle disposizioni della convenzione contro la doppia imposizione con l'art. 52 del Trattato CE*

74. Le convenzioni contro la doppia imposizione, in quanto parte integrante del diritto nazionale, dovrebbero esser conformi al diritto comunitario al pari di tutte le altre norme interne.

75. Il giudice a quo cita gli artt. 4 e 24, n. 2, secondo comma, della convenzione franco-lussemburghese contro la doppia imposizione. L'art. 4 dispone che i due Stati firmatari possono tassare solo il reddito realizzato nel rispettivo territorio. Ciò è conforme al principio di territorialità, la cui applicazione, come abbiamo visto, non stride con il diritto comunitario anche per quel che riguarda il riporto di perdite.

76. Quanto all'art. 24, mi pare che in questo caso sia più pertinente l'art. 21, n. 2, della convenzione. Esso dispone infatti che ad una sede stabile in Lussemburgo di un

18 — Sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann (Racc. pag. I-249, punti 18-20), e causa C-300/90, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-305, punti 11-13).

contribuente residente in Francia le norme sulle perdite — ai fini della tassazione della detta sede — devono applicarsi allo stesso modo in cui si applicano ai contribuenti residenti in Lussemburgo. Questa disposizione rinvia semplicemente al diritto tributario degli Stati membri, che prescrive ai residenti la tenuta di una regolare contabilità. Tuttavia, un'estensione di questa condizione alle succursali di una società con sede all'estero è — come abbiamo visto — inconciliabile con il diritto comunitario.

C — Conclusione

77. In base alle considerazioni che precedono, propongo dunque questa soluzione:

«L'art. 52 del Trattato CE va interpretato nel senso che una norma come l'art. 157 della legge lussemburghese sull'imposta sul reddito nonché le disposizioni della convenzione contro la doppia imposizione, che rinviano a norme nazionali, non sono compatibili con il diritto comunitario in quanto subordinano l'applicazione delle disposizioni sul riporto delle perdite nei confronti dei contribuenti residenti all'estero e che hanno una succursale in Lussemburgo alla condizione che la contabilità sia regolarmente tenuta e conservata in Lussemburgo».