# CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE G. FEDERICO MANCINI del 16 ottobre 1985

*Signor Presidente,*
*signori Giudici,*

1. Siete chiamati a pronunciarvi su un ricorso *ex* articolo 169 del trattato CEE proposto dalla Commissione delle Comunità europee contro la Repubblica francese. L'addebito che a questa si muove è di non aver esteso alle succursali e alle agenzie costituite in Francia dalle società assicuratrici di altri Stati membri il credito d'imposta, noto come « avoir fiscal », di cui godono le corrispondenti imprese francesi. Da tale omissione e dalla discriminazione che essa comporta risulterebbe violato l'articolo 52 del trattato.

2. Un cenno alla normativa francese. L'articolo 205 della fonte che disciplina la determinazione del reddito imponibile (Code général des impôts: di seguito CGI) prevede per le società e per le altre persone giuridiche enumerate nell'articolo 206 un'imposta « sur l'ensemble des bénéfices ou revenus » la cui aliquota è pari al 50% degli utili realizzati. Il successivo articolo 209 stabilisce che ai fini di tale imposta si tiene conto « uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

Per ovviare al duplice onere che grava sui dividendi distribuiti dalle società — colpiti una prima volta dall'imposta a cui è soggetta la società che li eroga e poi, a livello dei beneficiari, dall'imposta sul reddito delle persone fisiche o dall'imposta sulle società se a percepirli siano persone giuridiche — il legislatore francese ha previsto fin dal 1965 la concessione di un « avoir fiscal » a vantaggio dei percettori di dividendi. Ai sensi dell'articolo 158 bis CGI « Les personnes qui perçoivent des dividendes distribués par des sociétés françaises disposent à ce titre d'un revenu constitué: par les sommes qu'elles reçoivent de la société; par un avoir fiscal représenté par un crédit ouvert sur le Trésor. Ce crédit d'impôt est égal à la moitié des sommes effectivement versées par la société. Il ne peut être utilisé que dans la mesure où le revenu est compris dans la base de l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire. Il est reçu en paiement de cet impôt. Il est restitué aux personnes physiques dans la mesure où son montant excède celui de l'impôt dont elles sont redevables ». Il beneficio, peraltro, è riservato « aux personnes qui ont leur domicile réel ou leur siège social en France » (articolo 158 ter), salvo che la sua estensione a soggetti stranieri non sia prevista nelle convenzioni stipulate dalla Francia in tema di doppia imposizione (articolo 242 quater).

Da tali norme risulta dunque che beneficiarie dell'« avoir fiscal » sono le società aventi sede in Francia, comprese le società affiliate (è questa e non il termine « filiali » di cui all'articolo 52 del trattato l'espressione che, nel linguaggio giuridico italiano, corrisponde al francese « filiales », all'inglese « subsidiaries », al tedesco « Tochtergesell-

schaften » e all'olandese « dochterondernemingen ») costituite da società straniere; mentre lo stesso credito non è accordato alle agenzie e alle succursali che queste ultime abbiano aperto su territorio francese. Una circolare del 30 luglio 1976 precisa inoltre che i dividendi distribuiti da società francesi a società straniere aventi un'organizzazione stabile in Francia non godono dell'« avoir fiscal », neppure quando facciano parte dei redditi di tale organizzazione.

La legge finanziaria per il 1978 (30 dicembre 1977, n. 77-1467, JORF 1977, pag. 6316) prevede infine che le società di assicurazione, di riassicurazione, di capitalizzazione e di risparmio possono dedurre dall'imposta di cui sono debitrici la totalità del credito d'imposta, compreso l'avere fiscale accordato ai sensi dell'articolo 158 bis CGI, per i dividendi provenienti dai loro impieghi in titoli azionari (articolo 15).

3. Persuasa che la differenza di trattamento così descritta sia discriminatoria e violi l'articolo 52 del trattato, la Commissione avviò la procedura di constatazione d'inadempimento con lettera 29 luglio 1981. Il governo francese le rispose (30 dicembre 1981) negando la fondatezza dell'accusa. La forma giuridica di cui un'impresa riveste le proprie strutture ausiliarie — esso affermò — non è fiscalmente indifferente; può anzi incidere sul regime impositivo applicabile a tali strutture. Così, la società affiliata di un'impresa straniera è provvista di personalità giuridica e, in quanto soggetto di diritto francese, si configura come « residente » sotto il profilo fiscale. Al contrario, la succursale e l'agenzia sono sedi secondarie dell'impresa e mancano di autonomia: ai fini tributari, dunque, vanno considerate come « non residenti » nello Stato in cui operano.

In definitiva, concluse il governo francese, per beneficiare dell'avere fiscale le imprese assicuratrici dei vari Stati membri non devono far altro che costituire in Francia una società affiliata. È comunque evidente che i problemi connessi al regime tributario delle succursali e delle agenzie non sono risolubili sulla base dell'articolo 52. Risolverli si potrà solo nel quadro di un ravvicinamento tra le varie legislazioni fiscali; e nel frattempo dovranno provvedervi le convenzioni bilaterali sulla doppia imposizione.

Da questi argomenti la Commissione non fu convinta. A suo giudizio, la disciplina francese va valutata proprio alla luce delle norme che regolano il diritto di stabilimento. Ora, l'articolo 52 sarebbe svuotato se, per godere del credito d'imposta, le società straniere dovessero costituire affiliate anziché operare con agenzie e succursali. Si aggiunga che la mancata concessione del beneficio a queste ultime è tanto meno giustificabile in quanto, sotto ogn'altro aspetto tributario e in ispecie per quel che riguarda la determinazione del reddito imponibile, esse sono equiparate alle società francesi (parere motivato del 4 maggio 1983).

Replicando il 6 luglio 1983, il governo francese negò ancora che il CGI ponga ostacoli alla libertà di stabilimento. Proprio perché considerate non residenti, infatti, le succursali e le agenzie di società straniere evitano i carichi tributari a cui sono soggette le persone giuridiche (costituzione, trasformazione, fusione, scissione, scioglimento); onde definirle sfavorite rispetto alle società francesi è privo di base. Né questo è tutto. Poiché l'addebito della Commissione ri-

guarda le *sole* agenzie o succursali di società assicuratrici, la riforma che essa ha di mira sarebbe discriminatoria rispetto agli analoghi organismi di società straniere operanti in campi diversi dall'attività assicurativa. La Francia è in ogni caso disposta a esaminare il problema sollevato dalla Commissione nel quadro di accordi bilaterali. Alle convenzioni che già la legano ai *partners* comunitari potrebbero cioè aggiungersi dei protocolli che regolino l'estensione dell'avere fiscale su basi di reciprocità.

Neppure questo impegno, tuttavia, indusse la Commissione a cambiare proposito. Il 19 ottobre 1983, essa decise di adire la nostra Corte conformemente all'articolo 169, secondo comma. Datato 30 novembre, il suo ricorso fu iscritto a ruolo il 12 dicembre.

4. Il ricorso si articola in due addebiti. Le ricordate modalità di concessione dell'« avoir fiscal » violano l'articolo 52 del trattato perché costituiscono: a) una discriminazione nei confronti delle società straniere, b) una restrizione indiretta alla libertà di stabilimento secondario. L'argomento addotto a sostegno della prima imputazione muove da un esempio: per lo stesso dividendo di 100 FF — osserva la Commissione — una società che abbia sede in Francia paga 25 FF a titolo d'imposta sulle società [(150 x 50%) — 50], mentre l'agenzia o la succursale di una società costituita in altro Stato membro è tenuta a versare 50 FF (100 x 50%).

Pur svolgendo la stessa attività, dunque, le società di diritto francese fruiscono di un regime fiscale diverso da quello che si riserva alle società straniere operanti con agenzie o succursali; e questa differenza di trattamento cade sotto i colpi dell'articolo 52, secondo comma, per cui la libertà di stabilimento importa « ( ... ) la costituzione e la gestione di imprese ( ... ) alle condizioni stabilite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini ». Da un lato, infatti, essa è fondata sulla nazionalità; dall'altro, assoggetta la gestione delle società straniere a condizioni sicuramente meno vantaggiose. Così, non beneficiando del credito d'imposta, tali società dovranno fissare tariffe più alte di quelle che praticano i concorrenti francesi. Così pure, per la regola detta « della congruenza », i loro impieghi saranno meno remunerativi di quelli che si aprono alle società aventi sede in Francia.

Fermiamoci sul secondo punto che ha dato luogo a non poche discussioni. Secondo l'articolo 15 della prima fra le direttive che coordinano le disposizioni in materia d'accesso e di esercizio dell'assicurazione diretta diversa dall'assicurazione sulla vita (GU 1973, L 228, pag. 3), ogni Stato membro nel cui territorio un'impresa esercita la sua attività obbliga quest'ultima a costituire riserve tecniche sufficienti. Tali riserve « devono avere come contropartita attività equivalenti, congrue e localizzate in ognuno dei paesi in cui si eserciti l'attività ». Gli Stati membri, tuttavia, possono attenuare la regola della « congruenza », cioè il dovere di rappresentare gli « impegni esigibili in una valuta, con corrispondenti attività rappresentate o realizzabili in questa stessa valuta » [articolo 5, lettera b)].

Le modifiche apportate alla legislazione francese per adeguarla a detta fonte hanno imposto alle società assicuratrici di detenere attività esigibili in valuta francese. Ed è pro-

prio a tale riguardo che, secondo la Commissione, si evidenzia la discriminazione di cui sono oggetto le agenzie e le succursali di società straniere. In effetti, mentre alle società francesi è lecito acquistare anche azioni e obbligazioni di diritto straniero e così variare la composizione del portafoglio secondo l'evoluzione del mercato finanziario, le nostre agenzie o succursali non possono, per la regola della congruenza, detenere azioni di società straniere; e poiché, essendo escluse dall'« avoir fiscal », non hanno interesse a investire in azioni francesi, non resta loro che ripiegare sulle obbligazioni. L'articolo 158 ter CGI, dunque, limita la scelta degli impieghi mobiliari da parte delle società straniere e anche sotto questo profilo viola il principio di eguaglianza nella gestione delle imprese sancito dall'articolo 52, secondo comma.

Più semplice è dar conto dell'altro addebito. Com'è noto, l'articolo 52, primo comma, vieta qualunque restrizione alla libertà di stabilimento relativa « all'apertura di agenzie, succursali o filiali (*recte*, affiliate) da parte di cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro ». Ebbene, afferma la Commissione, il sistema di concessione dell'avere fiscale e gli effetti che esso comporta inducono le società assicuratrici straniere a costituire affiliate piuttosto che agenzie o succursali. Il loro diritto di stabilimento viene così indirettamente limitato.

5. Alle accuse della Commissione il governo francese oppone un'articolata linea difensiva. Essa consiste di sette argomenti principali che mi propongo di esaminare nel seguente ordine:

1) la perdurante vigenza del regime controverso è giustificata dalla mancata armonizzazione del settore tributario;

2) in attesa di quest'ultima, il problema non può essere risolto che nel quadro di intese bilaterali;

3) l'esclusione dal beneficio delle agenzie e delle succursali di società straniere si giustifica altresì col pericolo di massicce evasioni fiscali;

4) gli svantaggi di cui agenzie e succursali sarebbero vittime sono ampiamente compensati dai vantaggi che, sui piani fiscale e finanziario, esse hanno rispetto alle società di diritto francese;

5) lungi dal fondarsi sulla nazionalità, le differenze di trattamento fra agenzie o succursali e affiliate sono la conseguenza di fattori obiettivi; in particolare, della distinzione, che tutti i sistemi tributari adottano, fra « residente » e « non residente »;

6) potendo costituire affiliate, le imprese straniere godono pienamente del diritto di stabilimento secondario;

7) l'accoglimento delle richieste avanzate dalla Commissione avrebbe effetti discriminatori rispetto alle imprese che agiscono in settori diversi da quello assicurativo.

Dico subito che, a mio parere, solo uno di questi argomenti (e precisamente il sesto) è davvero convincente. Come mi sforzerò di dimostrare, gli altri non colgono nel segno.

6. Il governo convenuto afferma in primo luogo che il sistema dell'avere fiscale può sopravvivere finché le leggi degli Stati membri relative alle imposte sulle persone giuridiche non siano completamente armonizzate. La tesi non persuade come si desume dalla vostra giurisprudenza in tema di rapporti fra gli articoli 30 e 100 del trattato. Ricordo in particolare quanto osservaste nella pronuncia 9 dicembre 1981 (causa 193/80, Commissione/Italia, Racc. 1981, pag. 3019):

« Il principio fondamentale dell'unità del mercato e il suo corollario, la libera circolazione delle merci, non possono in alcun caso essere subordinati alla condizione preliminare del ravvicinamento delle legislazioni nazionali, in quanto [essa li] svuoterebbe del [loro] contenuto ( ... ) Gli articoli 30 e 100 perseguono [d'altronde] finalità distinte. L'uno [mira a] eliminare immediatamente ( ... ) tutte le restrizioni quantitative all'importazione di merci e tutte le misure d'effetto equivalente, ( ... ) l'altro ha lo scopo ( ... ) di ( ... ) ridurre gli ostacoli di ogni genere risultanti dalla disparità fra [le] disposizioni [nazionali] » (punto 17).

Tali rilievi, mi sembra, si attagliano perfettamente al caso nostro nel quale viene in giuoco un principio non meno importante di quello che pone l'articolo 30: la libertà di stabilimento. Anch'esso, dunque, e, con esso, i divieti di discriminazione che ne derivano non sono soggetti alla « condizione preliminare » del ravvicinamento fra le leggi nazionali. Più concretamente, i ritardi del legislatore comunitario non sospendono l'obbligo fatto agli Stati di applicare i loro regimi fiscali in modo non discriminatorio.

7. Passo al secondo argomento che ha piuttosto la forma di una proposta. Per risolvere il nostro problema — afferma il governo francese — basterebbe stipulare atti addizionali alle convenzioni bilaterali sulla doppia imposizione che già legano la Francia ai suoi *partners* comunitari. In questi protocolli, peraltro, l'estensione del credito d'imposta dovrebbe aver luogo su basi di reciprocità. Le imprese straniere, cioè, si vedrebbero attribuire il beneficio contestualmente al suo riconoscimento in favore delle società francesi che possiedano sedi secondarie nello Stato membro contraente.

La tesi è inaccettabile perché, come stabilì la sentenza 25 ottobre 1979 (causa 159/78, Commissione/Italia, Racc. 1979, pag. 3247), la portata dell'articolo 52 non può venire ristretta da alcuna clausola di reciprocità. La legge doganale italiana conteneva una norma per cui la patente di spedizioniere era concessa ai cittadini italiani e ai cittadini dello Stato estero « che accorda ( ... ) eguale trattamento ai cittadini italiani ». Voi la riteneste incompatibile con l'articolo 52 proprio in quanto non vi si prevedevano eccezioni a vantaggio dei cittadini comunitari.

Né a sostegno del regime controverso vale dire che esso equilibria l'assenza di un beneficio analogo a favore delle agenzie e delle succursali francesi costituite in altri Stati membri. Come ricorda la Commissione, quest'argomento fu addotto da un ente lussemburghese di sicurezza sociale per giustificare una discriminazione alla libera prestazione dei servizi. Gli fu ribattuto — e la Corte accolse questa tesi — che nel valutare

le violazioni del diritto comunitario si deve prescindere da elementi ad esse estranei come, trattandosi di un atto discriminatorio, è la sua attitudine a compensare una discriminazione altrui (sentenza 3 febbraio 1982, cause riunite 62 e 63/81, Seco/EVI, Racc. 1982, pag. 223).

Assai fragile è altresì il rilievo secondo cui il governo francese non potrebbe estendere il beneficio dell'avere fiscale senza sconvolgere l'equilibrio fissato nelle ricordate convenzioni sulla doppia imposizione. Ad esso si può opporre che, per gli articoli 234 e 5 del trattato CEE, le convenzioni internazionali concluse dopo l'entrata in vigore di quest'ultimo non possono disporre in modo incompatibile con le sue norme. Né va dimenticato il principio che sancisce il primato del diritto comunitario; esso esclude, infatti, che l'efficacia di una norma del trattato sia subordinata ad una norma interna quale, secondo l'articolo 55 della costituzione francese, è un accordo internazionale ratificato e pubblicato.

8. Il terzo argomento fa leva sul pericolo delle evasioni fiscali che seguirebbero all'abolizione della misura in causa. Qualora possiedano azioni francesi — si dice — le società straniere sarebbero indotte ad iscriverle fra le attività delle agenzie e delle succursali operanti in Francia al solo fine di beneficiare dell'avere fiscale sulla distribuzione dei dividendi.

Ma anche questa tesi non ha fondamento. La Commissione ha persuasivamente dimostrato che, lungi dall'importare una diminuzione di gettito fiscale per lo Stato francese, l'ipotesi formulata dal governo convenuto si tradurrebbe in un aumento del carico tributario gravante sulle società straniere. Si supponga infatti che le azioni francesi restino depositate presso la sede principale della società: i dividendi ad esse relativi sarebbero soggetti a una ritenuta del 15%, cioè all'aliquota media prevista dalle convenzioni bilaterali che non estendono l'avere fiscale ai non residenti. Se invece le stesse azioni fossero iscritte fra le attività delle succursali e delle agenzie, i dividendi verrebbero colpiti dall'imposta sulle società che, detrattone l'avere fiscale, ammonta al 25%.

9. Ma l'argomento a cui il governo francese attribuisce maggiore importanza è il quarto. La Commissione — esso afferma — ha sostenuto che il regime *de quo* sfavorisce le società straniere operanti con agenzie e succursali sul piano delle tariffe e degli impieghi. Questi svantaggi sono inesistenti; quand'anche non lo fossero, tuttavia, essi sarebbero più che compensati dai vantaggi di cui, sotto i profili fiscale e finanziario, quelle imprese godono rispetto alle società francesi e alle affiliate francesi di società straniere. In ogni caso, se proprio vogliono essere trattate alla stregua delle società francesi, le imprese straniere non hanno che da rinunciare ad aprire sedi secondarie costituendo al loro posto un'affiliata.

La prima affermazione è esatta e la stessa ricorrente ha finito per riconoscerlo. Sulla base di chiari dati statistici il governo francese ha dimostrato che le dette agenzie e succursali non sono affatto costrette a praticare tariffe più alte; se le praticassero, del resto, esse sarebbero presto espulse dal mer-

cato e di una simile prospettiva non v'è il benché minimo indizio. Per quanto riguarda gli impieghi, poi, il convenuto ha messo in rilievo che la legislazione francese è assai meno restrittiva di quanto affermi la Commissione. Essa si limita infatti a fissare una percentuale minima di obbligazioni che le società assicuratrici operanti in Francia devono mantenere a titolo di rappresentanza degli impegni regolamentati, mentre non prevede la percentuale massima autorizzata per il possesso di azioni e di altre attività in rappresentanza di detti impegni. È lecito inoltre detenere azioni straniere, purché siano quotate in una borsa francese, e le statistiche del 1981 provano che il 55% dei valori mobiliari posseduti dalle agenzie e dalle succursali consisteva appunto di questi titoli.

Infondata, per contro, è la seconda parte dell'argomento francese. Proprio in quanto sprovviste di autonomia giuridica, si osserva, le agenzie e le succursali sfuggono alle molteplici imposte che colpiscono le vicende (*mutations*) della società. È facile obiettare, tuttavia, che non si possono mettere sullo stesso piano oneri aventi cadenza annuale, com'è l'imposta sulle società, e tributi al limite percepibili nel solo momento in cui la società è costituita. Così pure, l'esenzione prevista sui conferimenti delle agenzie e delle succursali non può considerarsi un vantaggio concesso a tali organismi. Lo dimostra l'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 17 luglio 1969, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitale (GU L 249, pag. 25), secondo cui « le operazioni sottoposte all'imposta sui conferimenti sono tassabili unicamente nello Stato membro nel territorio del quale si trova la sede della direzione effettiva della società di capitali al momento in cui hanno luogo dette operazioni ».

Egualmente inaccoglibile è il terzo rilievo svolto dalla Francia. Dar vita a un'affiliata, infatti, è di regola più oneroso che aprire un'agenzia o una succursale, se non altro perché la prima impone esborsi (versamento del capitale sociale minimo, fondo di garanzia, ecc.) che le seconde, per cui basta l'iscrizione nel registro del commercio, sono lungi dal comportare. Si aggiunga che la costituzione di un'affiliata con personalità e solvibilità proprie occulta in qualche modo il prestigio delle società assicuratrici aventi sede all'estero. Nel caso delle sedi secondarie, invece, questo schermo non esiste, ond'esse traggono un beneficio diretto dalla reputazione della società madre.

10. Vengo al quinto argomento. Il principio d'eguaglianza, osserva il governo francese, non vieta che situazioni simili siano trattate in modo diverso se la differenza è obiettivamente giustificabile (sentenza 8 ottobre 1980, causa 810/79, Überschär, Racc. 1980, pag. 2747; 16 ottobre 1980, causa 147/79, Hochstrass, Racc. 1980, pag. 3005). Questo è appunto il caso nostro. Il diverso regime a cui sono soggette le affiliate, da una parte, le agenzie e le succursali, dall'altra, non ha nulla a che vedere con la nazionalità di tali organismi. Esso si fonda invece sulla distinzione, obiettiva e nota agli ordinamenti di quasi tutti gli Stati membri, tra soggetto « residente » e soggetto « non residente ».

Di diverso avviso è la Commissione. Come la cittadinanza per le persone fisiche, essa afferma, il luogo della sede sociale serve in Francia a stabilire se le società sono soggette all'ordinamento nazionale; ne viene che trattarle diversamente in ragione di tale

luogo (Francia o altro Stato membro) equivale a discriminarle per la loro nazionalità. La discriminazione, certo, non è esplicita; è anzi accuratamente dissimulata. Ma, com'è detto nella sentenza 12 febbraio 1974 (causa 152/73, Sotgiu, Racc. 1974, pag. 153) ciò non vale ad escludere la sua incompatibilità col trattato.

Ora, io concordo con la Commissione sulla natura discriminatoria del regime controverso. La tesi che ho appena riassunto, tuttavia, mi lascia perplesso così come, tornando al tema del paragrafo precedente, dubito che sia davvero utile soppesare i vantaggi e gli svantaggi di cui godono o soffrono le società di diritto francese e le agenzie o le succursali delle società straniere. Per raggiungere l'obiettivo a cui punta la Commissione c'è una strada più diritta che parte dalle modalità di determinazione dell'imposta francese sulle società. Ai fini di questa — ricordo — si tiene conto « uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France » (articolo 209 CGI). La nazionalità dell'impresa, il luogo della sede, la natura degli utili e il paese del loro impiego sono dunque ininfluenti. L'assoggettamento al nostro tributo è retto da un solo criterio: il principio di territorialità. Aggiungo che esso si applica in modo perfettamente simmetrico: l'imposta, cioè, colpisce le società straniere per le attività che esercitano in Francia e risparmia le società francesi per le attività che svolgono all'estero.

Rispetto alla base d'imposta, in definitiva, le società francesi e le sedi secondarie delle imprese straniere son fatte oggetto del medesimo trattamento. Non così per quanto riguarda il calcolo del tributo. Come sappiamo, infatti, l'avere fiscale, che sul piano pratico corrisponde a un rimborso parziale, viene riconosciuto alle società aventi « leur siège social en France » (articolo 158 ter CGI) mentre ne sono esclusi i soggetti non residenti. Quali i motivi di tale eccezione? A metterli in luce fu il signor Valéry Giscard d'Estaing presentando, come ministro delle finanze e degli affari economici, il progetto della legge che attuò la riforma del 12 luglio 1965. « Nous voulions — egli disse infatti — que cet effort du budget de l'Etat français soit réservé, soit aux Français eux-mêmes, soit aux résidents français. Bien entendu, nous n'excluons pas que, par voie de conventions appropriées qui devront être négociées, cet avantage puisse être étendu aux ressortissants des autres pays qui prendront une attitude symétrique de la nôtre ( ... ) ». E ancora: « Avant d'étendre à des ressortissants d'autres pays les allégements que nous consentons, nous devons donc nous assurer que par voie de réciprocité les résidents français pourront bénéficier des mêmes avantages » (JORF, « Débats Assemblée nationale », 11.5.1965, pag. 1233).

Tutto allora si fa chiaro: alle radici del regime in esame è la convinzione, di cui ho già dimostrato l'infondatezza nel quadro comunitario (vedasi *supra*, punto 7), che l'avere fiscale non spetti alle società di altri Stati membri se non in quanto tali Stati lo riconoscano alle società francesi. D'altra parte, essendo le società di entrambi i tipi soggette allo stesso criterio di determinazione dell'imposta, è ovvio che il detto regime incida sulla « gestione delle imprese », nel senso di rendere più onerosa quella delle società straniere operanti con sedi secondarie. Non v'è dubbio, pertanto, che almeno sotto questo profilo esso violi il principio

della parità di condizioni sancito dall'articolo 52, secondo comma, del trattato.

11. Come abbiamo visto, alla normativa francese la Commissione rimprovera di porre in essere non solo una discriminazione, ma anche una restrizione indiretta allo stabilimento secondario delle imprese straniere. Una volta adempiute le condizioni di cui all'articolo 58, infatti, queste ultime sono libere di scegliere la forma giuridica in cui esercitare il diritto che loro accorda l'articolo 52; ed è proprio tale libertà che il sistema controverso limita scoraggiando, con l'escluderle dal credito d'imposta, la costituzione di agenzie e di succursali.

Il governo convenuto ha negato la fondatezza di questa tesi e io condivido il suo parere. Discriminazione e restrizione dello stabilimento sono fenomeni diversi e non è detto che una misura suscettibile di concretare l'uno rilevi anche ai fini dell'altro. Così, la disincentivazione delle agenzie e delle succursali può essere un aspetto del trattamento discriminatorio fatto alle società straniere, ma non incide sul loro diritto di stabilirsi in Francia. Tale diritto — recita l'articolo 52 — comporta l'eliminazione delle restrizioni all'« apertura di agenzie, succursali o filiali (*recte*, affiliate) »: ebbene, a mio avviso, questa formula non può essere interpretata nel senso che le tre forme di stabilimento secondario debbano far oggetto di un regime assolutamente identico sul piano fiscale o su altri piani.

12. L'ultimo argomento del governo francese ha, per così dire, carattere « riconvenzionale »: accogliendo le richieste fattele dalla Commissione — si afferma — la Francia discriminerebbe le agenzie e le succursali delle società straniere che operano in settori diversi da quello assicurativo.

La Commissione, per parte sua, ha chiarito i motivi che l'hanno indotta ad agire sul solo terreno delle assicurazioni. Essi sono di tre ordini: le lagnanze rivoltele dalle imprese assicuratrici; il suo interesse a un'applicazione effettiva del diritto di stabilimento nel nostro settore, anche per l'effetto propulsivo che essa avrebbe sull'opera di ravvicinamento delle legislazioni; l'importanza che il problema riveste per le società d'assicurazione rispetto alla regola della « congruenza » e all'obbligo di costituire riserve tecniche. Del resto — aggiunge l'istituzione -, se la Corte accoglierà la tesi che essa propugna, la Francia dovrà finire per estendere il credito d'imposta a *tutte* le sedi secondarie delle società straniere operanti sul suo territorio. Nella previsione di un simile effetto, peraltro, non si può scorgere, come fa il governo convenuto, alcuna modifica dell'oggetto del ricorso, che concerne unicamente le discriminazioni di cui sono vittima le imprese assicuratrici.

Questi rilievi — lo confesso — non mi persuadono del tutto; non dissipano cioè l'impressione che, limitando il proprio intervento al campo assicurativo, la Commissione ha fatto di una mosca un elefante. Sul piano formale, tuttavia, essi non prestano il fianco a critiche. In particolare, è da escludere che ci si trovi di fronte a una modifica dell'oggetto del ricorso tale da mettere in dubbio la ricevibilità di quest'ultimo. Gli addebiti avanzati nella fase precontenziosa e quelli che figurano nel ricorso hanno infatti contenuto identico.

13. Per tutte le considerazioni che precedono concludo invitandovi ad accogliere il ricorso introdotto dalla Commissione delle Comunità europee contro la Repubblica francese con atto depositato il 12 dicembre 1983. Vi suggerisco pertanto di dichiarare che, non avendo esteso l'avere fiscale di cui beneficiano le società assicuratrici francesi alle agenzie e alle succursali costituite in Francia da società aventi sede in altri Stati membri, la Repubblica francese ha violato il principio di non discriminazione sancito nell'articolo 52, secondo comma, del trattato CEE.

In base al criterio della soccombenza, le spese vanno poste a carico del governo convenuto.