SENTENZA DELLA CORTE

8 luglio 1999 *

Nel procedimento C-254/97,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Conseil d'État (Francia) nelle cause dinanzi ad esso pendenti tra

Société Baxter,

B. Braun Médical SA,

Société Fresenius France,

Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA

e

Premier ministre,

Ministère du Travail et des Affaires sociales,

Ministère de l'Économie et des Finances,

Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE), 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE), 92 e 95 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 87 CE e 90 CE),

* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE,

composta dai signori G.C. Rodríguez Iglesias, presidente, P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch e P. Jann, presidenti di sezione, C. Gulmann (relatore), J.L. Murray, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm e L. Sevón, giudici,

avvocato generale: A. Saggio

cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per le società Baxter, B. Braun Médical SA e Fresenius France, dall'avv. Alexandre Carnelutti, del foro di Parigi;

— per la Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA, dall'avv. Alain Monod, del foro di Parigi;

— per il governo francese, dalla signora Kareen Rispal-Bellanger, vicedirettore della sezione diritto internazionale dell'economia e diritto comunitario della direzione «Affari giuridici» del ministero degli Affari esteri, e dal signor Jean-Marc Belorgey, chargé de mission presso la stessa direzione, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Gérard Rozet, consigliere giuridico, e dalla signora Hélène Michard, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali delle società Baxter, B. Braun Médical SA e Fresenius France, rappresentate dall'avv. Alexandre Carnelutti, della Laboratoires Bristol-

Myers-Squibb SA, rappresentata dall'avv. Alain Monod, del governo francese, rappresentato dalla signora Kareen Rispal-Bellanger e dal signor Frédérik Million, chargé de mission presso la direzione «Affari giuridici» del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal signor Gérard Rozet e dalla signora Hélène Michard, all'udienza del 16 giugno 1998,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 1° dicembre 1998,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 28 marzo 1997, pervenuta in cancelleria il 14 luglio seguente, il Conseil d'État ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione degli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE), 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE), 92 e 95 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 87 CE e 90 CE).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di procedimenti relativi a ricorsi proposti dinanzi al Conseil d'État dalla società Baxter e da altre società che trattano specialità medicinali, al fine di ottenere l'annullamento, per eccesso di potere, dell'art. 12 del decreto 24 gennaio 1996, n. 96-51, relativo ai provvedimenti urgenti intesi al ripristino dell'equilibrio finanziario della previdenza sociale (JORF 25 gennaio 1996, pag. 1230), segnatamente per violazione degli artt. 52, 58, 93, n. 3, del Trattato CE (divenuto art. 88, n. 3, CE) e 95 dello stesso Trattato.

3 L'art. 12 di questo decreto assoggetta le imprese che trattano una o più specialità medicinali in Francia a tre contributi straordinari. In particolare, questa disposizione pone a carico di tali imprese un contributo straordinario la cui base imponibile è costituita dal fatturato, al netto dei tributi, realizzato in Francia tra il 1° gennaio 1995 e il 31 dicembre dello stesso anno per le specialità medicinali rimborsabili e i medicinali autorizzati per l'uso delle collettività, detratti gli oneri contabilizzati nel corso dello stesso periodo e relativi alle spese riguardanti l'effettuazione in Francia di operazioni di ricerca scientifica e tecnica.

4 La società Baxter e le altre ricorrenti nelle cause principali, società controllate da società con sede in altri Stati membri, hanno fatto valere dinanzi al Conseil d'État che il meccanismo di detrazione delle spese per la ricerca scientifica e tecnica dalla base imponibile del detto contributo straordinario istituiva una discriminazione tra i laboratori francesi, la cui ricerca è prevalentemente svolta in Francia, da un lato, e i laboratori stranieri, le cui principali unità di ricerca sono situate fuori del territorio di tale Stato membro, dall'altro.

5 Ritenendo che con il motivo dedotto venissero prospettate rilevanti questioni inerenti all'interpretazione del diritto comunitario, il Conseil d'État ha disposto la sospensione del procedimento ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli artt. 52 e 58 del Trattato ostino ad una normativa nazionale, adottata nel 1996, che applica, per tale anno, un contributo straordinario la cui aliquota dev'essere fissata tra l'1,5 e il 2% del fatturato al netto d'imposta realizzato nello Stato d'imposizione dal 1° gennaio 1995 al 31 dicembre 1995 dalle imprese che trattato specialità farmaceutiche per le specialità farmaceutiche rimborsabili e i medicinali autorizzati per l'uso delle collettività, e che prevede la detrazione dalla base imponibile degli oneri contabilizzati nel corso dello stesso periodo per spese attinenti unicamente alle operazioni di ricerca effettuate nello Stato d'imposizione.

2) Se l'art. 95 del Trattato osti ad una normativa quale quella descritta al punto precedente.

3) In caso di risposta negativa all'uno o all'altro dei precedenti quesiti, se tale detrazione dalla base imponibile delle spese attinenti ad operazioni di ricerca effettuate nello Stato d'imposizione debba essere qualificata come aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato».

Sulla prima questione

6 Con la prima questione il giudice nazionale chiede se gli artt. 52 e 58 del Trattato ostino ad una normativa di uno Stato membro che, da un lato, ponga a carico delle imprese in esso stabilite, e che trattano specialità medicinali nel suo territorio, un contributo straordinario sul fatturato al netto dei tributi da queste realizzato per alcune di queste specialità medicinali nel corso dell'ultimo esercizio fiscale conclusosi prima della data di adozione della normativa stessa e, dall'altro, consenta a tali imprese di detrarre dalla base imponibile di questo contributo soltanto le spese effettuate nel corso dello stesso esercizio fiscale e relative alle sole operazioni di ricerca realizzate nello Stato d'imposizione, qualora tale normativa si applichi ad imprese comunitarie che operano in tale Stato attraverso uno stabilimento secondario.

7 Secondo le ricorrenti nelle cause princiali e la Commissione questo meccanismo fiscale, in quanto consente di detrarre dalla base imponibile del contributo straordinario soltanto le spese relative alle operazioni di ricerca effettuate in Francia, è di natura tale da sfavorire gli stabilimenti secondari, insediati nel territorio francese, di società farmaceutiche la cui sede principale si trovi in un altro Stato membro, rispetto alle imprese farmaceutiche la cui sede principale sia in Francia, per via del fatto che le unità di ricerca sono, nella maggior parte dei casi, ubicate nello Stato membro in cui si trova la sede principale dell'impresa. Siffatto risultato sarebbe contrario agli artt. 52 e 58 del Trattato.

8 Il governo francese sostiene che, in un contesto come quello dell'industria farmaceutica, in cui è frequente che un laboratorio di ricerca con sede principale in Francia divenga uno stabilimento secondario di un'impresa la cui sede principale si trova in un altro Stato membro, oppure, all'inverso, che tale stabilimento secondario sia acquisito da un'impresa la cui sede principale si trova in Francia, la localizzazione delle spese di ricerca dei laboratori farmaceutici è ormai divenuta indipendente dal luogo in cui si trova la sede, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale di questi ultimi. Secondo lo stesso governo, il contributo controverso nelle cause principali ha carattere straordinario ed unico, e la sua base imponibile è determinata sulla scorta di attività riferentisi al passato, talché esso non potrebbe essere in contrasto con gli artt. 52 e 58 del Trattato se non nel caso in cui risultasse, alla luce dei dati economici relativi all'anno di riferimento, che esso di fatto sfavorisce, in maniera generale ed intrinseca, le imprese che hanno la loro sede, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale in uno Stato diverso da quello d'imposizione, rispetto alle imprese nelle quali tali componenti sono situate in quest'ultimo Stato membro.

9 Va anzitutto ricordato che la libertà di stabilimento, conferita dall'art. 52 del Trattato ai cittadini di uno Stato membro e che consente loro di accedere alle attività autonome e di esercitarle alle stesse condizioni definite dalla normativa dello Stato membro di insediamento per i propri cittadini, comprende, conformemente all'art. 58 del Trattato, per le società costituite secondo il diritto di uno Stato membro e che hanno la sede sociale, l'amministrazione centrale e il loro centro d'attività principale all'interno della Comunità, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro in questione tramite una succursale, un'agenzia o una società controllata (v. sentenza 12 aprile 1994, causa C-1/93, Halliburton Services, Racc. pag. I-1137, punto 14).

10 Inoltre, si evince dalla giurisprudenza della Corte (v. sentenza 13 luglio 1993, causa C-330/91, Commerzbank, Racc. pag. I-4017, punto 14) che le norme sulla parità di trattamento vietano non solo le discriminazioni palesi a motivo della cittadinanza, o della sede nel caso delle società, ma anche ogni forma dissimulata di discriminazione che, applicando altri criteri distintivi, porti in pratica allo stesso risultato.

11 Si deve infine ricordare che, come la Corte ha ripetutamente dichiarato (v., in particolare, sentenza Halliburton Services, citata, punto 16), dalla fine del periodo transitorio l'art. 52 del Trattato è una disposizione direttamente efficace malgrado la mancanza, in un determinato settore, delle direttive contemplate dagli artt. 54, n. 2, e 57, n. 1, del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 44, n. 1, CE e 47, n. 1, CE).

12 Nelle cause principali, l'elemento controverso è la possibilità per i soggetti passivi di detrarre dal fatturato assoggettato al contributo straordinario le spese relative alle operazioni di ricerca effettuate in Francia nel corso dell'anno 1995. Si asserisce, in sostanza, che questa riduzione, pur non creando una discriminazione diretta nei confronti delle imprese che hanno la loro sede principale in altri Stati membri e che operano in Francia attraverso uno stabilimento secondario, nondimeno svantaggia queste ultime per via del fatto che esse svolgono generalmente le loro attività di ricerca fuori della Francia, mentre le imprese stabilite in questo Stato membro svolgono generalmente in quest'ultimo le loro attività di ricerca.

13 Sul punto, occorre rilevare che, pur esistendo certamente imprese francesi che effettuano spese di ricerca fuori della Francia ed imprese straniere che le effettuano invece in tale Stato membro, ciò non toglie che la riduzione fiscale controversa nelle cause principali sembra idonea a svantaggiare in modo più marcato le imprese che hanno la loro sede principale in altri Stati membri e che operano in Francia attraverso stabilimenti secondari. Invero, nella maggior parte dei casi, sono di consueto queste ultime ad aver sviluppato la loro attività di ricerca fuori del territorio dello Stato membro d'imposizione.

14 Tale rilievo non risulta infirmato dalla circostanza che il controverso contributo straordinario avesse, come rilevato dal governo francese, un carattere straordinario e che la sua base imponibile fosse determinata sulla scorta di attività relative ad un esercizio fiscale conclusosi.

15 Ciò posto, occorre chiedersi se sussista una giustificazione eventuale per la disparità di trattamento, quale accertata al precedente punto 13, alla luce delle disposizioni del Trattato in tema di libertà di stabilimento.

16 Al riguardo, il governo francese assume che il contributo straordinario in questione consentiva di tassare uno degli elementi che aveva concorso allo squilibrio dei conti previdenziali, ossia la vendita di specialità medicinali, e di portare a detrazione un elemento che contribuiva alla riduzione delle spese sanitarie, ossia le spese sostenute per la ricerca relativa alle specialità medicinali. Sotto tale profilo, la limitazione della detraibilità delle spese di ricerca alle sole spese relative alle attività di ricerca svolte nello Stato membro d'imposizione sarebbe indispensabile al fine di consentire alle autorità tributarie di quest'ultimo Stato di accertare l'effettività e la natura delle spese di ricerca sostenute.

17 La Commissione e, in sostanza, le società ricorrenti nelle cause principali sostengono che i dati risultanti dalla contabilità delle società controllanti con sede in un altro Stato membro, effettuata a norma della quarta direttiva del Consiglio 25 luglio 1978, 78/660/CEE, basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del Trattato e relativa ai conti annuali di taluni tipi di società (GU L 222, pag. 11), e della settima direttiva del Consiglio 13 giugno 1983, 83/349/CEE, basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del Trattato e relativa ai conti consolidati (GU L 193, pag. 1), costituiscono una base sulla quale l'amministrazione tributaria può compiere il proprio controllo sulle spese di ricerca. Inoltre, la Commissione precisa che, per le esigenze intrinseche del controllo fiscale, l'amministrazione competente ha facoltà di richiedere ulteriori informazioni, ferma restando l'osservanza del principio di proporzionalità.

18 Occorre ricordare che 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., segnatamente, sentenza 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer, Racc. pag. I-2471, punto 31). Pertanto, uno Stato membro è autorizzato ad applicare misure che consentono di verificare, in modo chiaro e preciso, l'ammontare delle spese detraibili in tale Stato a titolo di spese per la ricerca.

19 Orbene, si deve prendere atto che una normativa nazionale che impedisca in maniera assoluta al contribuente di fornire la prova che le spese relative alle attività di ricerca svolte in altri Stati membri sono state effettivamente sostenute non può essere giustificata con l'esigenza dell'efficacia dei controlli fiscali.

20 Infatti, non può escludersi a priori che il contribuente sia in grado di produrre documenti probatori pertinenti che consentano alle autorità tributarie dello Stato membro d'imposizione di verificare, in modo chiaro e preciso, l'effettività e la natura delle spese per la ricerca sostenute in altri Stati membri.

21 Conseguentemente, la prima questione deve essere risolta nel senso che gli artt. 52 e 58 del Trattato ostano ad una normativa di uno Stato membro che, da un lato, ponga a carico delle imprese in esso stabilite, e che trattano specialità medicinali nel suo territorio, un contributo straordinario sul fatturato al netto dei tributi dalle stesse realizzato per alcune di queste specialità medicinali nel corso dell'ultimo esercizio fiscale conclusosi prima della data di adozione di tale normativa e, dall'altro, consenta a tali imprese la detrazione dalla base imponibile di tale contributo solo per le spese sostenute nel corso del medesimo esercizio fiscale e unicamente per quanto riguarda le operazioni di ricerca realizzate nello Stato d'imposizione, qualora tale normativa si applichi ad imprese comunitarie che operano in tale Stato attraverso uno stabilimento secondario.

Sulla seconda e sulla terza questione

22 Tenuto conto della risposta fornita per la prima questione, non occorre risolvere la seconda e la terza questione.

Sulle spese

23 Le spese sostenute dal governo francese e dalla Commissione, 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 sulle questioni sottopostele dal Conseil d'État con ordinanza 28 marzo 1997, dichiara:

Gli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) e 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE) ostano ad una normativa di uno Stato membro che, da un lato, ponga a carico delle imprese in esso stabilite, e che trattano specialità medicinali nel suo territorio, un contributo straordinario sul fatturato al netto dei tributi dalle stesse realizzato per alcune di queste specialità medicinali nel corso dell'ultimo esercizio fiscale conclusosi prima della data di adozione di tale normativa e, dall'altro, consenta a tali imprese la detrazione dalla base imponibile di tale contributo solo per le spese sostenute nel corso del medesimo

esercizio fiscale e unicamente per quanto riguarda le operazioni di ricerca realizzate nello Stato d'imposizione, qualora tale normativa si applichi ad imprese comunitarie che operano in tale Stato attraverso uno stabilimento secondario.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Gulmann	Murray
Edward	Ragnemalm	Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'8 luglio 1999.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

G.C. Rodríguez Iglesias