CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CHRISTINE STIX-HACKL

presentate il 12 maggio 2005 [1]

I — Considerazioni preliminari

1. Il presente procedimento si inserisce in una serie di cause in parte ancora pendenti relative ai limiti di diritto comunitario alla sovranità fiscale degli Stati membri [2].

2. Nel presente procedimento, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la libera circolazione dei capitali osti ad una normativa nazionale che nega ai non residenti deduzioni per le assicurazioni sociali, qualora essi non siano titolari, nello Stato membro corrispondente, di redditi impiegati per il finanziamento delle assicurazioni sociali.

II — Contesto normativo

A — *Diritto comunitario*

3. Ai sensi dell'art. 56 CE (ex art. 73 B del Trattato CE) sono vietate le restrizioni ai movimenti di capitali e sui pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi; tuttavia, restano impregiudicate le pertinenti disposizioni tributarie degli Stati membri in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale [art. 58, n. 1, lett. a), CE (ex art. 73 D del Trattato CE)]. Tuttavia, tale

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — V., in particolare, le conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer presentate il 26 ottobre 2004 nella causa pendente C-376/03, D.; v., inoltre, le cause pendenti C-152/03, Ritter-Coulais (con le conclusioni dell'avvocato generale Léger, presentate il 1° marzo 2005 sentenza 21 febbraio 2006, Racc. pag. I-1711, pag. I-1713); C-403/03, Schempp (con le conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed, presentate il 27 gennaio 2005 sentenza 12 luglio 2005, Racc. pag. I-6421, pag. I-6424); C-446/03, Marks & Spencer (con le conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro, presentate il 7 aprile 2005, sentenza 13 dicembre 2005, Racc. pag. I-10837, pag. I-10839); C-513/03, van Hilten — van der Heijden, (sentenza 23 febbraio 2006, Racc. pag. I-1957, pag. I-1959) e C-8/04, Bujura (ordinanza 15 dicembre 2005, non ancora pubblicata nella Raccolta). Oggetto della causa C-8/04 è parimenti l'imposizione di redditi da risparmio e investimenti di soggetti non residenti nei Paesi Bassi, anche se — diversamente dal caso in esame — si tratta soprattutto di risolvere la questione se per uno Stato membro sussista un obbligo derivante dal diritto comunitario di non operare distinzioni tra non residenti in una situazione analoga, ai sensi della convenzione sulla doppia imposizione. V. anche le conclusioni dell'avvocato generale Léger presentate il 14 aprile 2005 nella causa C-257/03, CLT-UFA (sentenza 23 febbraio 2006, Racc. pag. I-1831, pag. I-1833), nonché le cause pendenti C-265/04, Bouanich, C-292/04 (sentenza 19 gennaio 2006, Racc. pag. I-923, I-925), Meilicke e a., e C-346/04, Conijn, tutte relative alla libera circolazione dei capitali. V., infine, la causa pendente C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, relativa alla libera prestazione dei servizi.

deroga non consente l'adozione di disposizioni che costituiscono un mezzo di discriminazione arbitraria o una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti (art. 58, n. 3, CE).

4. D'altra parte, l'art. 293, secondo trattino, CE (ex art. 220 del Trattato CE) legittima gli Stati membri a garantire a favore dei loro cittadini per mezzo di negoziati l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità.

B — *Diritto interno*

5. Ai sensi dell'art. 2.1, n. 1, del Wet op de inkomstenbelasting 2001 (legge olandese 2001, in materia di imposte sui redditi; in prosieguo: la «legge 2001»), sono considerati soggetti passivi, da un lato, le persone fisiche che hanno la residenza nei Paesi Bassi (residenti), dall'altro le persone fisiche che non hanno la residenza nei Paesi Bassi, ma sono ivi titolari di redditi (non residenti).

6. L'art. 2.3 della legge 2001 dispone che l'imposta sui redditi viene prelevata sui seguenti redditi, purché siano stati percepiti entro l'esercizio corrispondente da parte dei soggetti passivi:

a) redditi imponibili da lavoro e da residenza;

b) redditi imponibili derivanti da partecipazioni significative in società aventi sede nei Paesi Bassi;

c) redditi imponibili da risparmio e investimenti.

7. Ai sensi dell'art. 5.2 della legge 2001, i redditi da risparmio e investimenti vengono calcolati al 4 % (rendimento forfettario) del valore medio del capitale, dedotte le passività esistenti rispettivamente all'inizio e alla fine dell'esercizio, purché il detto valore medio superi la franchigia. Con la franchigia, che, ai sensi dell'art. 5.5 della legge 2001, è di valore pari a EUR 17 600 al momento rilevante per il caso di specie, l'imposizione dei redditi da risparmio e investimenti deve venire meno per i piccoli risparmiatori.

8. Un soggetto passivo olandese è considerato, in linea di principio, assicurato e pertanto tenuto al versamento di contributi previdenziali e assistenziali in favore del sistema previdenziale olandese. Lo stesso vale per i non residenti che, a causa della loro attività lavorativa subordinata nei Paesi Bassi, sono tenuti a versare ivi l'imposta sui redditi. Ai sensi dell'art. 6 del Wet financie-

ring volksverzekeringen (legge olandese sul finanziamento delle assicurazioni sociali; in prosieguo: il «WFV»), un assicurato è, in linea di principio, tenuto al versamento di contributi. I contributi previdenziali vengono calcolati sulla base dei redditi da lavoro e da residenza dell'assicurato in questione. Dai contributi previdenziali da versare vengono detratte determinate riduzioni contributive.

9. I soggetti passivi residenti hanno diritto ad una franchigia nonché a vari sgravi fiscali ai fini dell'imposta sui redditi. Qualora siano tenuti al versamento di contributi previdenziali e assistenziali per le assicurazioni sociali, essi hanno inoltre diritto a deduzioni per tali assicurazioni (riguardanti l'assicurazione generale contro la vecchiaia, l'assicurazione per i superstiti e l'assicurazione generale per il rimborso di specifiche spese sanitarie), che devono principalmente dare luogo ad un conguaglio con i contributi a favore delle assicurazioni sociali.

10. Imposta e contributi vengono prelevati congiuntamente. I redditi imponibili di categoria III vengono assoggettati ad un'imposta sui redditi congiunta. A tal fine vengono applicate un'aliquota d'imposizione congiunta e una deduzione congiunta (art. 8.1 della legge 2001). La deduzione congiunta corrisponde, ai sensi dell'art. 8.1, lett. d), della legge 2001, all'importo complessivo della deduzione per l'imposta sui redditi e delle deduzioni relative ai contributi previdenziali e assistenziali. Ai sensi dell'art. 8.3 della legge 2001, la deduzione per l'imposta sui redditi corrisponde ad una quota della deduzione ordinaria di valore pari al rapporto tra l'aliquota impositiva stabilita per il primo scaglione di redditi e l'aliquota d'imposizione congiunta. Le deduzioni relative ai contributi previdenziali e assistenziali corrispondono alla quota della deduzione ordinaria di valore pari al rapporto tra le aliquote dei contributi per le assicurazioni sociali, stabilite in osservanza del WFV, e l'aliquota d'imposizione congiunta (artt. 8.4, 8.5 e 8.6 della legge 2001 in combinato disposto con gli artt. 10, n. 2, e 11 del WFV).

11. Tuttavia, l'art. 2.7, n. 2, della legge 2001 così dispone:

«Qualora il soggetto passivo sia anche tenuto al versamento di contributi previdenziali e assistenziali per le assicurazioni sociali e le deduzioni da calcolare in osservanza dell'art. 10, n. 4, del [WFV] per le assicurazioni sociali non possano dar luogo a un integrale conguaglio con i contributi a favore delle assicurazioni sociali, calcolati in osservanza dell'art. 10, nn. 1 e 2, del [WFV], l'importo dell'imposta sui redditi da versare è ridotto, fatta salva l'osservanza delle norme volte ad evitare la doppia imposizione, in misura pari alla detta quota non conguagliata».

12. Ne consegue che un soggetto passivo residente che non sia tenuto al versamento di contributi a favore delle assicurazioni sociali, poiché non è titolare di redditi da lavoro e da

residenza, ma soltanto di redditi da risparmio e investimenti, gode non solo delle deduzioni fiscali per l'imposta sui redditi, ma anche di quelle per le assicurazioni sociali.

13. Diversamente dai soggetti passivi residenti, in base al capo 7 della legge 2001, in sede di liquidazione dei loro redditi imponibili da risparmio e investimenti, i soggetti passivi non residenti non hanno nessun diritto alla franchigia di cui all'art. 5.5 della legge 2001. Sempre in base al detto capo 7, i soggetti passivi non residenti non hanno nemmeno diritto alla deduzione ordinaria di cui all'art. 8.2 della legge 2001.

14. I soggetti passivi non residenti hanno diritto alle deduzioni per le assicurazioni sociali soltanto qualora siano assicurati presso il sistema previdenziale olandese, il che presuppone, a sua volta, che essi percepiscano redditi da lavoro nei Paesi Bassi e pertanto versino ivi contributi previdenziali.

15. Ai sensi dell'art. 2.5 della legge 2001, in presenza di determinate condizioni i soggetti passivi non residenti possono tuttavia chiedere di essere assoggettati al regime previsto dalla legge 2001 per i soggetti passivi olandesi. Nel caso in cui un soggetto passivo straniero faccia ricorso a questo «regime facoltativo», egli ha diritto in linea di principio alla franchigia e a tutte le deduzioni purché, per il resto, soddisfi le condizioni a tal fine stabilite.

C — Sulla convenzione per evitare la doppia imposizione, stipulata tra i Paesi Bassi e il Belgio

16. Ai sensi di tale convenzione bilaterale, datata 19 ottobre 1970 [3], il patrimonio immobile viene tassato nello Stato in cui si trova (art. 23, n. 1, della CDI).

17. Ai sensi dell'art. 25, n. 3, della CDI «alle persone fisiche residenti in uno dei due Stati [spettano] nell'altro Stato le deduzioni personali, le franchigie e le riduzioni che questo Stato concede ai propri cittadini sulla base della loro situazione personale o dei loro oneri».

3 — Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastinghefffing, Trb. 1970, 192 (Convenzione tra il governo del Regno dei Paesi Bassi e il governo del Regno del Belgio per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sui redditi e sul patrimonio, e per l'introduzione di alcune norme ulteriori concernenti il prelievo fiscale; in prosieguo: la «CDI»).

18. Secondo quanto affermato nell'ordinanza di rinvio, i soggetti passivi stranieri residenti in Belgio che non facciano ricorso al «regime facoltativo» godono delle agevolazioni di cui alla CDI. Nel decreto del Staatssecretaris van Financiën (Ministro delle Finanze) 21 febbraio 2002[4], vengono precisati i singoli effetti dell'art. 25, n. 3, della CDI.

III — Fatti e procedimento

19. Il sig. Blanckaert è cittadino belga e risiede in Belgio. Insieme alla sua coniuge, è proprietario di una casa di villeggiatura sita in Retranchement, nei Paesi Bassi. Egli non è titolare né di redditi da lavoro e da residenza nei Paesi Bassi, né di redditi derivanti da partecipazioni significative in società aventi sede nei Paesi Bassi. A causa della casa di villeggiatura, è titolare soltanto di redditi da risparmio e investimenti nei Paesi Bassi.

20. Il sig. Blanckaert non è assicurato presso il sistema previdenziale olandese e pertanto nei Paesi Bassi non è considerato tenuto al versamento di contributi previdenziali e assistenziali.

21. Il sig. Blanckaert è titolare di redditi familiari che provengono in misura inferiore al 90 % dai Paesi Bassi. Non ha fatto ricorso al «regime facoltativo» ai sensi dell'art. 2.5 della legge 2001.

22. Il sig. Blanckaert è stato assoggettato da parte delle autorità tributarie olandesi, per l'anno 2001, all'imposta sui redditi liquidati in base ad un reddito imponibile da risparmio e investimenti di valore pari a EUR 1 610. L'importo dovuto ammontava ad EUR 389. Conformemente a quanto disposto dalla CDI belga-olandese, in sede di liquidazione dei redditi da risparmio e investimenti del sig. Blanckaert, si teneva contro della franchigia. Al sig. Blanckaert veniva anche concessa la deduzione forfettaria per l'imposta sui redditi di importo pari ad EUR 144. Viceversa, non gli era riconosciuto il diritto alle deduzioni per le assicurazioni sociali.

23. Tuttavia, il sig. Blanckaert aveva chiesto di poter beneficiare della deduzione forfettaria integrale, pari a EUR 1 576, ossia comprensiva delle deduzioni per l'assicurazione generale contro la vecchiaia, l'assicurazione per i superstiti e l'assicurazione generale per il rimborso di specifiche spese sanitarie.

24. Il sig. Blanckaert proponeva ricorso avverso la cartella esattoriale corrispondente, che però veniva confermata dall'«Inspecteur» (funzionario delle imposte) competente. Avverso tale decisione egli proponeva ricorso dinanzi al Gerechtshof te 's Hertogenbosch (Corte d'appello di 's Hertogenbosch).

4 — N. CPP 2001/2745 (BNB 2002/164).

25. Con sentenza 4 dicembre 2003 la detta Corte d'appello decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un soggetto passivo straniero, abitante di uno Stato membro, che nei Paesi Bassi non sia titolare di nessun reddito da lavoro, ma soltanto di redditi da risparmio e investimenti, e pertanto non sia tenuto al versamento di contributi previdenziali e assistenziali e non ne versi nessuno a favore delle assicurazioni sociali olandesi, in sede di liquidazione del suo reddito imponibile da risparmio e investimenti goda, in forza dell'ordinamento comunitario, del diritto alla concessione, da parte dei Paesi Bassi, delle deduzioni per contributi previdenziali ed assistenziali (relative all'assicurazione generale contro la vecchiaia, all'assicurazione per i superstiti e all'assicurazione generale per il rimborso di specifiche spese sanitarie), quando invece un soggetto passivo olandese in sede di liquidazione del suo reddito imponibile da risparmio e investimenti ha diritto alle dette deduzioni, dal momento che egli è considerato assicurato e tenuto al versamento di contributi a favore delle assicurazioni sociali olandesi, persino quando non sia titolare nei Paesi Bassi di redditi da lavoro, ma esclusivamente di redditi da risparmio e investimenti e per tale ragione non versi nessun contributo a favore delle assicurazioni sociali olandesi.

2. Se per la soluzione della prima questione sia rilevante la circostanza che il soggetto passivo straniero percepisca nei Paesi Bassi una quota del suo reddito familiare superiore o inferiore al 90 %. In particolare:

— se il test Schumacker relativo ai residenti e ai non residenti vada applicato soltanto nel caso di elementi del tributo soggettivi o di carattere personale, quali il diritto a deduzioni per spese di natura personale e familiare, oppure anche per elementi del tributo oggettivi o di carattere non personale, quali ad esempio le aliquote fiscali.

— se gli Stati membri, nel decidere se trattare i non residenti come residenti, possano far ricorso a un criterio quantitativo (quale il criterio del 90 %), sebbene tale circostanza non garantisca l'esclusione di qualsiasi discriminazione.

3) Se il regime facoltativo di cui all'art. 2.5 [della legge 2001] costituisca un rimedio procedurale efficace, il quale garantisca che l'interessato possa godere dei diritti a lui attribuiti dal Trattato CE ed escluda qualsiasi forma di discriminazione.

In caso di soluzione affermativa, se anche nel caso di specie, in cui l'interessato è titolare esclusivamente di redditi da risparmio e investimenti, ciò costituisca un rimedio efficace dato che, come ritenuto (...), il regime facoltativo non può essere utile all'interessato».

IV — Sulle questioni pregiudiziali

26. Il Gerechtshof te 's Hertogenbosch ha sottoposto in totale tre questioni pregiudiziali. Con la prima questione esso chiede sostanzialmente in che misura il diritto comunitario consenta, nelle condizioni del caso di specie, in sede di liquidazione del reddito da risparmio e investimenti e riguardo alla concessione di deduzioni per le assicurazioni sociali, di operare una distinzione tra assicurati presso il sistema previdenziale e altri soggetti. Tale questione si basa sul presupposto che gli assicurati presso il sistema previdenziale — con la rilevante eccezione dei cosiddetti transfrontalieri — sono in genere residenti, mentre i non residenti dovrebbero ricadere raramente nell'ambito delle assicurazioni sociali dello Stato interessato.

27. Nella seconda questione pregiudiziale il giudice del rinvio interroga la Corte in merito al cosiddetto test Schumacker [5] affinché essa chiarisca quanto la situazione dei soggetti passivi non residenti e di quelli residenti sia comparabile. La terza questione pregiudiziale riguarda la facoltà, concessa dal diritto nazionale ai soggetti passivi non residenti, di optare per l'assoggettamento al regime fiscale previsto per i residenti.

A — *Principali argomenti delle parti*

28. Per quanto riguarda la prima questione pregiudiziale, tutte le parti tranne il sig. Blanckaert fanno valere che il diritto comunitario non osta alla normativa nazionale controversa, ai cui sensi un soggetto passivo residente in Belgio, titolare nei Paesi Bassi soltanto di redditi da risparmio e investimenti e pertanto non tenuto al versamento di contributi previdenziali e assistenziali a favore delle assicurazioni sociali olandesi, non ha diritto a sgravi fiscali per contributi previdenziali e assistenziali, mentre un soggetto passivo residente, titolare nei Paesi Bassi soltanto di redditi da risparmio e investimenti, ha diritto agli sgravi corrispondenti.

29. I governi dei Paesi Bassi e tedesco nonché la Commissione affermano sostanzialmente che gli sgravi corrispondenti appartengono alla normativa in materia di previdenza sociale. Sussisterebbe una differenza oggettiva tra la situazione di un soggetto passivo non residente titolare soltanto di redditi da risparmio e investimenti

5 — Sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225).

— come ad esempio il sig. Blanckaert —, che non è assicurato presso il sistema previdenziale olandese e pertanto non è tenuto al versamento di contributi previdenziali e assistenziali, e quella di un soggetto passivo residente titolare soltanto di redditi da risparmio e investimenti, assicurato presso il sistema previdenziale olandese e come tale tenuto, in via di principio, al versamento di tali contributi. A causa di tali situazioni diverse, una disparità di trattamento sarebbe giustificata.

30. Il governo olandese aggiunge che il diritto alla riduzione dei contributi previdenziali e assistenziali ovvero allo sgravio fiscale per le assicurazioni sociali non dipende dalla residenza dell'interessato. Tale diritto dipende invece dalla questione se l'interessato — residente o non residente — sia o meno assicurato presso il sistema previdenziale nazionale. Così, un soggetto non residente potrebbe effettuare un conguaglio di una parte eventualmente non utilizzata della deduzione per le assicurazioni sociali con l'importo dell'imposta sui redditi da versare, purché lo stesso — ad esempio, a causa di un rapporto lavorativo nei Paesi Bassi — sia assicurato presso il sistema previdenziale olandese e pertanto tenuto al versamento di contributi previdenziali e assistenziali. Al contrario, un residente non potrebbe godere del diritto al conguaglio qualora non sia assicurato presso il sistema previdenziale nazionale, in particolare a causa di quanto disposto dal regolamento (CEE) del Consiglio n. 1408/71 [6].

6 — Regolamento (CEE) del Consiglio 14 giugno 1971, n. 1408, relativo all'applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati, ai lavoratori autonomi e ai loro familiari che si spostano all'interno della Comunità (GU L 149, pag. 2), nella versione modificata e attualizzata dal regolamento (CE) del Consiglio 2 dicembre 1996, n. 118/97 (GU 1997, L 28, pag. 1).

31. Il sig. Blanckaert, invece, ha ribadito in udienza che la normativa nazionale in questione provoca un'ingiustificata disparità di trattamento di residenti e non residenti, poiché, nel caso in cui vengano percepiti soltanto redditi da risparmio e investimenti nei Paesi Bassi, solo i residenti — in qualità di assicurati presso il sistema previdenziale — avrebbero diritto a deduzioni per le assicurazioni sociali.

32. Per quanto riguarda la seconda questione pregiudiziale, i governi dei Paesi Bassi e tedesco fanno valere, in subordine, che la normativa in questione costituisce un'agevolazione fiscale soggettiva ovvero di carattere personale. Nel caso di specie, tale agevolazione fiscale non potrebbe essere concessa perché il sig. Blanckaert sarebbe titolare di redditi percepiti non esclusivamente o quasi esclusivamente nei Paesi Bassi. La Corte avrebbe consentito agli Stati membri di applicare un criterio quantitativo (quale il limite del 90 %) per delimitare la diversa situazione di residenti, da un lato, e non residenti, dall'altro.

33. Il sig. Blanckaert ritiene un tale criterio quantitativo non applicabile, in quanto la sua applicazione confermerebbe la discriminazione da esso rilevata.

34. Per quanto riguarda la terza questione pregiudiziale, i governi dei Paesi Bassi e tedesco lasciano intendere che il sig. Blanckaert non avrebbe scelto di essere assoggettato al regime previsto per i residenti, per cui la questione avrebbe natura ipotetica.

B — *Analisi giuridica*

35. Va verificato, anzitutto, se il giudice del rinvio abbia specificato in maniera sufficiente le disposizioni di diritto comunitario di cui chiede l'interpretazione. Occorrerebbe poi esaminare la questione principale della causa in esame, vale a dire in che limiti la libera circolazione dei capitali garantita dal diritto comunitario osti ad una disparità di trattamento di assicurati alla previdenza sociale e di altri soggetti al fine della concessione di sgravi fiscali.

1. Sulla ricevibilità del rinvio pregiudiziale e sul diritto comunitario applicabile

36. Nelle questioni pregiudiziali sollevate il giudice del rinvio non fa riferimento a disposizioni specifiche del diritto comunitario. Così formulato, il rinvio pregiudiziale difficilmente potrebbe soddisfare i requisiti della giurisprudenza, ai cui sensi il giudice del rinvio deve indicare le disposizioni comunitarie di cui chiede l'interpretazione [7].

37. Tuttavia, tali requisiti non possono essere intesi in senso assoluto; al contrario, è decisivo verificare se il giudice del rinvio ponga o meno la Corte in condizioni di fornire una soluzione utile [8]. Secondo una giurisprudenza costante, infatti, «nell'ambito della collaborazione tra la Corte e i giudici nazionali istituita dall'art. 234 CE, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale, sia la rilevanza delle questioni che propone alla Corte. Di conseguenza, dal momento che le questioni sollevate dal giudice nazionale vertono sull'interpretazione del diritto comunitario, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire» [9].

38. A ciò si aggiunge che la Corte può essere indotta, «per fornire una soluzione utile al giudice che le ha sottoposto una questione pregiudiziale (...), a prendere in considera-

7 — V., ad esempio, sentenza 12 luglio 2001, causa C-399/98, Ordine degli Architetti e a. (Racc. pag. I-5409, punto 105).

8 — V. ordinanza 25 febbraio 2003, causa C-445/01, Simoncello e Boerio (Racc. pag. I-1807, punti. 22, 23 e 30).

9 — V., in particolare, sentenze 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman (Racc. pag. I-4921, punto 59); 13 marzo 2001, causa C-379/98, PreussenElektra (Racc. pag. I-2099, punto 38); 22 gennaio 2002, causa C- 390/99, Canal Satélite (Racc. pag. I-607, punto 18), e 10 dicembre 2002, causa C-153/00, der Weduwe (Racc. pag. I-11319, punto 31).

zione norme di diritto comunitario alle quali il giudice nazionale non ha fatto riferimento nel testo della sua questione» [10].

39. Nella motivazione dell'ordinanza di rinvio in questione vengono citate le disposizioni del Trattato sulla libera circolazione dei capitali (artt. 56 CE e seguenti). Il giudice del rinvio afferma, inoltre, che tali disposizioni potrebbero essere incompatibili con quelle del diritto interno di cui trattasi. Esso ha così espresso i motivi per la scelta delle disposizioni comunitarie in questione, di cui chiede l'interpretazione, ed ha indicato il nesso esistente tra le stesse disposizioni e le norme di diritto interno applicabili alla controversia dinanzi ad esso pendente. Pertanto, il rinvio pregiudiziale è ricevibile.

40. Anche la libera circolazione dei capitali presa in considerazione dal giudice del rinvio risulta pertinente. A tale riguardo è sufficiente rilevare che un investimento immobiliare effettuato da un non residente sia elencato nell'allegato I, punto II, lett. a), della direttiva 88/361/CEE [11]. È vero che tale direttiva non è applicabile al caso di specie ratione temporis; tuttavia, il suo allegato viene generalmente utilizzato nella giurisprudenza della Corte per delimitare l'ambito di applicazione della libera circolazione dei capitali — anche ai sensi degli artt. 56 CE e seguenti, nella loro nuova versione [12].

41. Alla luce di ciò risulta necessario impiegare le disposizioni del Trattato sulla libertà di stabilimento (artt. 43 CE e seguenti) come proposto dalla Commissione.

2. Sulla libera circolazione dei capitali

a) Sul rapporto tra libera circolazione dei capitali e altre libertà fondamentali

42. La libera circolazione dei capitali (artt. 56 CE e seguenti) si distingue ad ogni modo nella sua formulazione dalle altre libertà fondamentali, in quanto contiene, secondo il tenore dell'art. 56 CE, un divieto generale di restrizioni. Certo, tale divieto è relativizzato in particolare dall'art. 58, n. 1, lett. a), CE, in cui viene chiarito sostanzial-

10 — V., in particolare, sentenze 20 marzo 1986, causa 35/85, Tissier (Racc. pag. 1207, punto 9); 27 marzo 1990, causa C-315/88, Bagli Pennacchiotti (Racc. pag. I-1323, punto 10); 18 novembre 1999, causa C-107/98, Teckal (Racc. pag. I-8121, punto 39), e 7 novembre 2002, cause riunite C-228/01 e C-289/01, Bourrasse e Perchicot (Racc. pag. I-10213, punto 33).

11 — Direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato (GU L 178, pag. 5).

12 — V. sentenza 16 marzo 1999, causa C-222/97, Trummer e Mayer (Racc. pag. I-1661, punto 21): «(...) in quanto l'art. 73 B del Trattato CE [divenuto art. 56 CE] riporta in sostanza il contenuto dell'art. 1 della direttiva 88/361 e anche se quest'ultima è stata adottata sulla base degli artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CEE, nel frattempo sostituiti dagli artt. 73 B e seguenti del Trattato CE, la nomenclatura dei movimenti di capitali che è ad essa allegata conserva il valore indicativo che le era proprio prima della loro entrata in vigore per definire la nozione di movimenti di capitali, inteso che, conformemente alla sua introduzione, l'elenco che essa contiene non presenta un carattere esaustivo».

mente che il divieto di cui all'art. 56 CE non pregiudica il diritto degli Stati membri di applicare disposizioni tributarie in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale [13]. L'art. 58, n. 3, CE precisa inoltre che le distinzioni che gli Stati membri possono effettuare tra soggetti passivi riguardo al loro luogo di residenza o di collocamento del capitale non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali [14].

43. Tuttavia, solo nella sentenza 7 settembre 2004, Manninen [15], la Corte ha avuto la possibilità di esaminare la competenza normativa sostanziale degli Stati membri nel settore delle imposte dirette ai sensi degli artt. 56 CE e 58 CE. In una delle affermazioni fondamentali di questa sentenza, essa ha dichiarato che l'art. 58 CE consente una normativa tributaria che operi una distinzione tra soggetti passivi in base al luogo in cui essi investono i loro capitali solo qualora la distinzione così operata tenga conto di una differenza di fatto esistente o qualora la distinzione tra situazioni analoghe risulti giustificata da motivi imperativi di interesse generale [16]. Una giustificazione corrispondente presuppone che la disparità di trattamento in questione non ecceda quanto necessario per il conseguimento dello scopo perseguito dalla normativa considerata [17].

44. Dalle considerazioni di cui sopra risulta che le restrizioni alla libera circolazione dei capitali non sono vietate in linea di principio dall'art. 56 CE, ma devono invece essere valutate ai sensi del divieto di discriminazione che deriva dall'art. 58 CE, anche se eventualmente discriminazioni per motivi imperativi di interesse generale — tenuto conto del principio di proporzionalità — possono essere giustificate.

45. Sotto il profilo dogmatico la libera circolazione dei capitali si distingue, quindi, solo a prima vista dalle altre libertà fondamentali, ragion per cui una trasposizione della giurisprudenza relativa a queste altre libertà fondamentali nel settore dell'imposizione diretta risulta assolutamente palese [18]. Di conseguenza, occorre ora esaminare la detta giurisprudenza.

13 — L'art. 58, n. 1, lett. b), CE contiene un'analoga deroga per i poteri di sanzionare in particolare violazioni fiscali, di tutelare l'ordine pubblico o la pubblica sicurezza e di procurarsi informazioni relative ai movimenti di capitali.

14 — Tale precisazione è ribadita dalla Corte — sebbene con riguardo alla precedente disposizione di cui all'art. 73 D, n. 3, del Trattato CE — nella sentenza 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen (Racc. pag. I-4071, punto 44)..

15 — Sentenza 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen (Racc. pag. I-7477).

16 — Sentenza citata (punti 28 e seguenti).

17 — Sentenza Manninen (cit., punto 29).

18 — Anche l'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer giunge a tale esito nelle sue conclusioni (cit. alla nota 2, paragrafi 53 e seguenti).

b) Giurisprudenza della Corte sui limiti di diritto comunitario alla competenza normativa degli Stati membri nel settore delle imposte dirette

46. La giurisprudenza della Corte sui limiti di diritto comunitario alla competenza normativa degli Stati membri nel settore delle imposte dirette si è sviluppata soprattutto in occasione di normative nazionali che operano una distinzione tra soggetti passivi residenti e non residenti [19] oppure secondo l'origine dei redditi soggetti ad imposizione [20].

47. La Corte ha esaminato, a tale proposito, le normative nazionali rispetto alla libera circolazione delle persone [21], alla libertà di stabilimento [22] e alla libera circolazione dei servizi [23].

48. Secondo una giurisprudenza costante, seppure la materia delle imposte dirette non rientri di per sé nella competenza della Comunità, gli Stati membri devono tuttavia esercitare i poteri loro rimasti in tale settore nel rispetto del diritto comunitario [24]. Le libertà fondamentali vietano non solo le discriminazioni palesi, basate sulla cittadinanza, ma anche qualsiasi altra forma dissimulata di discriminazione che, mediante l'applicazione di altri criteri distintivi, conduca di fatto allo stesso risultato [25].

49. Esse contengono pertanto un divieto di discriminazione, ai cui sensi dev'essere escluso che, senza giustificazioni, vengano applicate norme diverse a situazioni analoghe ovvero gli stessi criteri a situazioni diverse [26].

50. Per quanto riguarda un'eventuale distinzione tra residenti e non residenti nel diritto tributario nazionale, la Corte ha sottolineato che sussiste il rischio che disposizioni giuridiche di uno Stato membro che riservano agevolazioni fiscali ai residenti operino principalmente a danno dei cittadini di altri

19 — Sentenze 8 maggio 1990, causa C-175/88, Biehl (Racc. pag. I-1779); 26 ottobre 1995, causa C-151/94, Commissione/Lussemburgo (Racc. pag. I-3685); 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx (Racc. pag. I-2493); 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher (Racc. pag. I-3089); 14 settembre 1999, causa C- 391/97, Gschwind (Racc. pag. I-5451); 16 maggio 2000, causa C-87/99, Zurstrassen (Racc. pag. I-3337); 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse (Racc. pag. I-5933); 13 novembre 2003, causa C-209/01, Schilling e Fleck-Schilling (Racc. pag. I-13389), e 1° luglio 2004, causa C-169/03, Wallentin (Racc. pag. I-6433).

20 — Sentenze Verkooijen (cit. alla nota 14) nonché 26 giugno 2003, causa C-422/01, Skandia e Ramstedt (Racc. pag. I-6817); 13 novembre 2003, causa C-42/02, Lindman (Racc. pag. I-13519); 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia (Racc. pag. I-2229); 15 luglio 2004, causa C-315/02, Lenz (Racc. pag. I-7063), e 15 luglio 2004, causa C-242/03, Weidert e Paulus (Racc. pag. I-7379).

21 — V., ad esempio, la sentenza nella causa C-279/93 (cit. alla nota 5) nonché le sentenze Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen, Schilling e Fleck-Schilling, Wallentin (cit. alla nota 19).

22 — V., ad esempio, sentenza 13 aprile 2000, causa C-251/98, Baars (Racc. pag. I-2787).

23 — V., ad esempio, sentenze Gerritse (cit. alla nota 19), Skandia e Ramstedt (cit. alla nota 20) nonché Lindman (cit. alla nota 20).

24 — V., fra tante, sentenze 4 ottobre 1991, causa C-246/89, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-4585, punto 12), nonché Schilling e Fleck-Schilling (cit. alla nota 19, punto 22).

25 — V., in particolare, sentenze 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu (Racc. pag. 153, punto 11), e 21 novembre 1991, causa C-27/91, Le Manoir (Racc. pag. I-5531, punto 10).

26 — È sufficiente rinviare alla sentenza Schumacker (cit. alla nota 5, punto 30).

Stati membri, dato che i non residenti sono il più delle volte stranieri, di modo che siffatte disposizioni possono rappresentare una discriminazione indiretta basata sulla cittadinanza [27].

51. Tuttavia, nel settore delle imposte dirette la situazione dei residenti di un determinato Stato in generale non è analoga a quella dei non residenti, in quanto comporta obiettive differenze dal punto di vista sia dell'origine dei redditi sia della capacità contributiva o della situazione personale e familiare [28].

52. A tale proposito è decisiva la questione se si possa tenere conto, in particolare riguardo all'assoggettamento all'imposta sui redditi nello Stato in cui si svolge l'attività lavorativa, di dati soggettivi fiscalmente rilevanti quali i rapporti personali e la situazione personale dei soggetti passivi nello Stato di residenza o nello Stato in cui si svolge l'attività lavorativa, qualora essi siano diversi.

53. Nella sentenza Schumacker la Corte ha deciso, per esempio, che tra un non residente e un residente non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione, qualora il non residente non percepisca redditi significativi nello Stato in cui risiede e percepisca la parte essenziale delle sue risorse imponibili nello Stato di occupazione. In un simile caso, infatti, lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione dei suoi rapporti personali e della sua situazione familiare. In tal caso, la disparità di trattamento diviene discriminatoria nei confronti del non residente, poiché i suoi rapporti personali e la sua situazione familiare non sono presi in considerazione né nello Stato di residenza né in quello di occupazione.

54. Una situazione differente emerge nei casi in cui una parte significativa dei redditi imponibili non sia percepita nello Stato di occupazione. Così, la Corte ha recentemente dichiarato, a tale proposito, che, «in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti in uno Stato non sono di regola comparabili, in quanto il reddito percepito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza, e in quanto la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici, che corrisponde in genere alla sua residenza abituale» [29]. Di conseguenza, «il fatto che uno Stato membro non faccia fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che

27 — V., tra le altre, sentenze Schumacker (cit. alla nota 5, punto 28), Asscher (cit. alla nota 19, punto 38) e Zurstrassen (cit. alla nota 19, punti 19 e 20).

28 — Sentenza Schumacker (cit. alla nota 5, punti 31 e seguenti); v. anche sentenza 12 dicembre 2002, causa C-385/00, de Groot (Racc. pag. I-11819, punti 90 e seguenti).

29 — V., tra le altre, sentenza nella causa C-169/03 (cit. alla nota 19, punto 15), e la giurisprudenza ivi citata.

concede al residente non è di regola discriminatorio, tenuto conto delle differenze obiettive tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale, sia ancora alla situazione personale e familiare» [30], anche se non può essere esclusa una discriminazione basata su circostanze particolari nel caso singolo.

55. Pertanto, laddove la situazione di non residenti e residenti sia comparabile, sorge la questione se una disparità di trattamento tra non residenti e residenti possa essere obiettivamente giustificata, poiché una siffatta disparità di trattamento può costituire una discriminazione indiretta basata sulla cittadinanza — se si parte dal presupposto che i cittadini di uno Stato membro sono in genere soggetti passivi residenti.

c) Sull'esistenza di una discriminazione indiretta del ricorrente nella causa principale

56. Nella causa principale una discriminazione indiretta del ricorrente potrebbe consistere nel fatto che quest'ultimo — in quanto non residente — non gode dello sgravio fiscale controverso per le spese di carattere previdenziale, poiché, essendo un non residente privo di redditi da lavoro nei Paesi Bassi, egli non è ivi tenuto al versamento di contributi previdenziali e assistenziali [31], mentre un residente — indipendentemente dal tipo dei suoi redditi [32] — in linea di principio è tenuto al versamento dei detti contributi e gode pertanto degli sgravi fiscali controversi. Tale disparità di trattamento, tuttavia — diversamente dalla causa Schumacker —, non è direttamente connessa con la residenza del soggetto passivo.

57. La normativa nazionale in questione, ad ogni modo, non è direttamente collegata alla residenza dei soggetti passivi. La possibilità di uno sgravio dell'imposta sui redditi alle condizioni previste dall'art. 2.7, n. 2, della legge 2001 — ossia in tutti i casi in cui deduzioni per le assicurazioni sociali non hanno potuto dare luogo a un integrale conguaglio con i contributi a favore delle assicurazioni sociali — dipende infatti, ai sensi del tenore di tale disposizione, dalla questione se il soggetto passivo sia anche tenuto o meno al versamento di contributi previdenziali e assistenziali. Ciò, a sua volta, dipende dalla questione se lo stesso sia residente nei Paesi Bassi *o* percepisca redditi da lavoro nel territorio olandese. Tuttavia, ne

30 — Punto 16 e la giurisprudenza ivi citata.

31 — Sono tenuti al versamento di contributi previdenziali e assistenziali coloro che sono residenti nei Paesi Bassi o titolari di redditi da lavoro nei Paesi Bassi [art. 6 dell'Algemene Ouderdomswet (legge sull'assicurazione contro la vecchiaia); art. 3 dell'Algemene Nabestaandenwet (legge sull'assicurazione per i superstiti) e art. 5 dell'Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (legge sull'assicurazione per specifiche spese sanitarie)].

32 — Ai sensi della normativa citata alla nota 31, un residente è tenuto al versamento di contributi previdenziali e assistenziali indipendentemente dal fatto che percepisca redditi da lavoro. Ai sensi dell'art. 6 del WFV l'assicurato è tenuto in linea di principio al versamento di contributi previdenziali e assistenziali, sebbene, ai sensi dell'art. 8 di tale legge, vengano considerati solo redditi da lavoro e da residenza. Così, in linea di principio, un soggetto passivo residente è assicurato presso il sistema previdenziale; tuttavia, nel caso in cui non percepisca redditi da lavoro, egli non è tenuto al versamento dei contributi.

consegue che anche un non residente può godere delle deduzioni controverse, e cioè alle condizioni di cui all'art. 2.7, n. 2, della legge 2001, che non opera una distinzione diretta secondo il luogo di residenza, ossia nel caso in cui egli percepisca redditi da lavoro nel territorio olandese. Quanto sopra è stato ulteriormente confermato dal governo dei Paesi Bassi in udienza.

58. Pertanto, le deduzioni in questione non sono state negate al sig. Blanckaert per il fatto che egli non era residente, ma perché — non essendo titolare di redditi da lavoro nei Paesi Bassi — non era ivi tenuto al versamento di contributi previdenziali e assistenziali in quanto non residente.

59. È vero che si potrebbe obiettare che la normativa in questione è collegata indirettamente alla residenza, in quanto soggetti non residenti titolari soltanto di redditi da risparmio e investimenti non sono tenuti al versamento di contributi previdenziali e assistenziali, mentre soggetti residenti che si trovino in tale situazione rientrano nel sistema previdenziale olandese. Tuttavia, a tale obiezione va risposto che, ciononostante, nel caso di specie non si opera una distinzione secondo la residenza, in quanto il fatto di percepire redditi da lavoro fa sorgere un obbligo di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, anche e proprio per i non residenti.

60. Di conseguenza, occorre rilevare che il sig. Blanckaert, nelle circostanze del caso di specie — ossia in qualità di non residente privo di redditi da lavoro — non si trova in una situazione analoga a quella di un residente privo di redditi da lavoro, poiché, in tali circostanze, solo i residenti sono tenuti al versamento di contributi previdenziali e assistenziali ai sensi del diritto interno — nel caso di specie, ai sensi del WFV.

61. A tale proposito, inoltre, è rilevante il fatto che anche i residenti non godano sempre delle deduzioni controverse. Il governo dei Paesi Bassi ha precisato, al riguardo, che neanche un residente, qualora non possieda la qualità di assicurato in un determinato ramo assicurativo, può avvalersi della deduzione corrispondente. Così, ad esempio, secondo le affermazioni del governo dei Paesi Bassi, un soggetto che abbia raggiunto l'età di 65 anni non sarebbe più assicurato contro la vecchiaia e, di conseguenza, non potrebbe più avvalersi della deduzione per tale assicurazione. Pertanto, alla luce della sua finalità — vale a dire la garanzia di un minimo dei mezzi di sussistenza [33] —, la normativa in questione risulta coerente.

62. In merito alla coerenza della normativa nazionale occorre inoltre rilevare che la possibilità di far valere le deduzioni per le

33 — Secondo quanto affermato dai rappresentanti del governo dei Paesi Bassi in udienza.

assicurazioni sociali richiesta dal sig. Blanckaert porrebbe un non residente privo di redditi da lavoro — senza giustificazione obiettiva — in una situazione più vantaggiosa rispetto ad un residente privo di redditi da lavoro, poiché il conguaglio delle deduzioni in questione con l'imposta sui redditi di cui all'art. 2.7, n. 2, della legge 2001 è previsto solo per il caso in cui non sia stato possibile un conguaglio con i contributi a favore delle assicurazioni sociali ed ha, quindi, natura sussidiaria. Poiché un non residente privo di redditi da lavoro non è tenuto al versamento di contributi previdenziali e assistenziali, un eventuale conguaglio di deduzioni per le assicurazioni sociali con l'imposta sui redditi non avrebbe sin dall'inizio natura sussidiaria. Inoltre, esso sarebbe contrario al sistema, poiché un tale soggetto non è assicurato nei Paesi Bassi, di modo che, in definitiva, i non residenti sarebbero ingiustificatamente favoriti rispetto ai residenti non assicurati [34].

63. Indipendentemente dalla questione della possibilità di comparare le due situazioni descritte, tuttavia, potrebbe essere incerto se sia obiettivamente giustificato operare una distinzione tra non residenti e residenti, dato che in genere solo questi ultimi possiedono la qualità di assicurati, nel caso in cui non vengano percepiti redditi da lavoro (e quindi senza che sussista un obbligo di versare contributi previdenziali e assistenziali).

34 — V. l'esempio riportato supra, al paragrafo 61.

d) Giustificazione obiettiva della disparità di trattamento

64. Infine, il sig. Blanckaert ritiene di essere discriminato poiché, ai sensi del diritto olandese, un soggetto privo di redditi da lavoro — a seconda che sia residente o che non lo sia — possiede o meno la qualità di assicurato nell'ambito del sistema previdenziale. Tuttavia, quando un soggetto non è assicurato, non può più godere di uno sgravio dell'imposta sui redditi per mezzo di un computo degli importi per cui non è stato possibile un conguaglio con i contributi a favore delle assicurazioni sociali alle deduzioni per le assicurazioni sociali.

65. Sia la Commissione sia i governi dei Paesi Bassi e tedesco hanno fatto valere che le disposizioni in questione appartengono alla normativa in materia di previdenza sociale — e non alla normativa tributaria —, il che avrebbe come conseguenza una competenza normativa esclusiva degli Stati membri. Tuttavia, far rientrare le disposizioni in questione nell'uno o nell'altro settore risulta irrilevante, poiché gli Stati membri devono esercitare la loro competenza legislativa anche nel settore della normativa in materia di previdenza sociale nel rispetto dei principi comunitari [35]

35 — Sentenze 28 aprile 1998, causa C-158/96, Kohll (Racc. pag. I-1931, punto 19), e 12 luglio 2001, causa C-157/99, Smits e Peerbooms (Racc. pag. I-5473, punto 46). V. inoltre, a tale proposito, Maydell, «Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsche Sozialrecht», *http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydell1.pdf.*

66. Certamente appare rilevante che, secondo una giurisprudenza costante, «il diritto comunitario non scalfisce la competenza degli Stati membri ad impostare i loro sistemi previdenziali» [36]. La Corte ne deduce che, «in mancanza di un'armonizzazione a livello comunitario, spetta alla normativa di ciascuno Stato membro determinare, da un lato, le condizioni del diritto o dell'obbligo di iscriversi a un regime di previdenza sociale» [37] «e, dall'altro, le condizioni cui è subordinato il diritto a prestazioni» [38]. Pertanto, è competenza esclusiva degli Stati membri stabilire l'entità e la portata di un corrispondente obbligo di versare i contributi previdenziali e assistenziali.

67. Per quanto riguarda il finanziamento delle assicurazioni sociali, la competenza normativa degli Stati membri è ulteriormente ristretta dalle norme di coordinamento del regolamento n. 1408/71. Tra le dette norme di coordinamento rientrano in particolare il divieto della doppia imposizione ai sensi dell'art. 13 [39] e le corrispondenti norme di attribuzione delle competenze [40].

68. Anche supponendo — come fa il sig. Blanckaert — che la normativa in questione operi una distinzione tra residenti e non residenti in quanto tratta i due gruppi in maniera differente, qualora il soggetto passivo percepisca soltanto redditi da risparmio e investimenti nei Paesi Bassi — cioè riservando il computo delle deduzioni per le assicurazioni sociali all'imposta sui redditi ai residenti in quanto assicurati eventualmente non tenuti al versamento di contributi previdenziali e assistenziali —, tale disparità di trattamento non risulta obiettivamente ingiustificata.

69. A mio giudizio, i Paesi Bassi non avevano l'obbligo di mantenere, in sede di determinazione del finanziamento del loro sistema previdenziale, requisiti ulteriori ai principi di cui al regolamento n. 1408/71. In particolare, dal diritto comunitario non deriva alcun obbligo di impiegare redditi da risparmio e investimenti a scopo di finanziamento delle assicurazioni sociali [41], né, al contrario, si può evincere un obbligo comunitario di

36 — Sentenze 7 febbraio 1984, causa 238/82, Duphar (Racc. pag. 523, punto 16), e 17 giugno 1997, causa C-70/95, Sodemare e a. (Racc. pag. I-3395, punto 27); v. anche le sentenze Kohll (cit. alla nota 35, pronto 17), nonché Smits e Peerbooms (cit. alla nota 35, punto 44).

37 — Sentenze 24 aprile 1980, causa 110/79, Coonan (Racc. pag. 1445, punto 12); 4 ottobre 1991, causa C-349/87, Paraschi (Racc. pag. I-4501, punto 15); Kohll (cit. alla nota 35, pronto 18), nonché Smits e Peerbooms (cit. alla nota 35, punto 45)

38 — Sentenze 30 gennaio 1997, cause riunite C-4/95 e C-5/95, Stöber e Piosa Pereira (Racc. pag. I-511, punto 36); Kohll (cit. alla nota 35, pronto 18), nonché Smits e Peerbooms (cit. alla nota 35, punto 45).

39 — Nella sentenza 15 febbraio 2000, causa C-169/98, Commissione/Francia (Racc. pag. I-1049), la Corte ha dichiarato una normativa interna, che lo Stato membro interessato considerava normativa fiscale, incompatibile con il divieto della doppia imposizione sancito dall'art. 13 del regolamento n. 1408/71.

40 — V. art. 13, n. 2, lett. a), del regolamento n. 1408/71: «la persona che esercita un'attività subordinata nel territorio di uno Stato membro è soggetta alla legislazione di tale Stato anche se risiede nel territorio di un altro Stato membro o se l'impresa o il datore di lavoro da cui dipende ha la propria sede o il proprio domicilio nel territorio di un altro Stato membro».

41 — Tuttavia, qualora uno Stato membro opti per questa soluzione, esso deve osservare il divieto della doppia imposizione di cui all'art. 13 del regolamento n. 1408/71; v. sentenza Commissione/Francia (cit. alla nota 39).

escludere da un sistema previdenziale soggetti assicurati non tenuti al versamento di contributi previdenziali e assistenziali.

70. Di conseguenza, la disparità di trattamento di soggetti passivi privi di redditi da lavoro ai fini dell'applicazione di deduzioni per le assicurazioni sociali in base al possesso della qualità di assicurati, come quella esistente nel caso di specie, è obiettivamente giustificata, e cioè in base alla configurazione del sistema previdenziale nazionale, la cui conformità ai requisiti di diritto comunitario, ai sensi del regolamento n. 1408/71, è indubbia.

71. Alla luce di ciò, non è necessario esaminare la seconda e la terza questione pregiudiziale.

V — Conclusione

72. Ciò considerato, propongo alla Corte di risolvere la prima questione pregiudiziale come segue:

Gli artt. 56 CE e 58 CE sulla libera circolazione dei capitali nella Comunità non ostano ad una normativa nazionale che riconosce a soggetti passivi residenti, in materia di imposta sui redditi, una deduzione per le spese relative alle assicurazioni sociali, ma che, per contro, nega tale deduzione a soggetti passivi non residenti, purché tale disparità non sia connessa con la residenza dei soggetti passivi, ma con la loro qualità di assicurati nell'ambito del sistema previdenziale nazionale, indipendentemente da un eventuale obbligo degli interessati di versare contributi previdenziali e assistenziali.