SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
13 aprile 2000 *

Nel procedimento C-251/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Gerechtshof dell'Aia (Paesi Bassi) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

C. Baars

e

Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 6 e 52 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 12 CE e 43 CE) nonché degli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti artt. 56 CE e 58 CE),

* Lingua processuale: l'olandese.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori D.A.O. Edward, presidente di sezione, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann e M. Wathelet (relatore), giudici,

avvocato generale: S. Alber
cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo olandese, dal signor M. Fierstra, consigliere giuridico facente funzione di capo del dipartimento di diritto europeo del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla signora H. Michard e dal signor P. van Nuffel, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del governo olandese, rappresentato dal signor M. Fierstra e dalla signora J. van Bakel, consigliere giuridico aggiunto al dipartimento di diritto europeo del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistiti dal signor S. Verheij, funzionario presso il Ministero delle Finanze, nonché della Commissione, rappresentata dal signor P. Van Nuffel, all'udienza del 24 giugno 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 ottobre 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 8 luglio 1998, pervenuta in cancelleria il 10 luglio seguente, il Gerechtshof dell'Aia ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE) due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 6 e 52 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 12 CE e 43 CE) nonché degli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti artt. 56 CE e 58 CE).

2 Le questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra il signor Baars, cittadino olandese, e l'amministrazione tributaria olandese a causa del diniego di quest'ultima di concedergli un abbattimento fiscale in materia di imposta sul patrimonio.

Contesto giuridico nazionale

3 Nei Paesi Bassi, l'imposta sul patrimonio è stata istituita con la Wet op de vermogensbelasting 1964 (legge 16 dicembre 1964 relativa all'imposta sul patrimonio, Stbl. 1964, pag. 520; in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sul patrimonio»). Si tratta di un'imposta annuale diretta sul patrimonio, la cui aliquota è pari all'8 per mille del patrimonio globale.

4 Ai sensi dell'art. 1 della legge relativa all'imposta sul patrimonio, sono soggette alla detta imposta tutte le persone fisiche residenti nei Paesi Bassi (i contribuenti nazionali) nonché tutte le persone fisiche che, pur non risiedendo nei Paesi Bassi, dispongono di un patrimonio in tale Stato (i contribuenti stranieri). I contribuenti nazionali sono, in via di principio, soggetti passivi dell'imposta su tutto il loro patrimonio, ovunque esso si trovi. I contribuenti stranieri sono soggetti all'imposta di cui trattasi per la parte del loro patrimonio sita nei Paesi Bassi.

5 Ai sensi dell'art. 3, n. 2, della legge relativa all'imposta sul patrimonio, il patrimonio imponibile è pari al valore dei beni, ivi comprese le quote e azioni societarie, al netto dei debiti.

6 La Wet tot uitbreiding van de ondernemingsvrijstelling in de vermogensbelasting 1986 (legge 24 aprile 1986 che estende l'esenzione d'impresa nell'ambito

dell'imposta sul patrimonio, Stbl. 1986, pag. 248) ha introdotto nella legge relativa all'imposta sul patrimonio un'esenzione d'imposta denominata «esenzione d'impresa».

7 L'art. 7 della legge relativa all'imposta sul patrimonio, come modificata, che istituisce in favore dei contribuenti l'esenzione d'impresa, ai nn. 2 e 3, lett. c), dispone quanto segue:

«2. Per quanto riguarda il contribuente che eserciti una o più imprese (...) il patrimonio investito in tale(i) impresa(e) fruisce di un abbattimento pari a:

a) se il patrimonio non supera i NLG 135 000: 100%;

b) se il patrimonio supera i NLG 135 000: NLG 135 000, maggiorati del 50% del capitale eccedente tale somma, fino a un abbattimento massimo di NLG 1 541 000.

3. Qualora il patrimonio investito in una o più imprese ai sensi del paragrafo 2 sia inferiore a NLG 2 947 000, oppure qualora nessuna delle imprese venga

gestita dal contribuente, si applica mutatis mutandis il paragrafo 2 e, a tal fine, è equiparato a un patrimonio investito in un'impresa quello che si riferisce:

(...)

c) ad azioni o quote che rappresentano per il contribuente una partecipazione sostanziale ai sensi della Wet op de inkomstenbelasting 1964, in una società stabilita nei Paesi Bassi diversa da un istituto finanziario d'investimento ai sensi dell'art. 28 della Wet op de vennootschapsbelasting.

(...)».

8 La nozione di «partecipazione sostanziale» di cui all'art. 7, n. 3, lett. c), della legge relativa all'imposta sul patrimonio, come modificata, è definita all'art. 39, n. 3, della Wet op de inkomstenbelasting 1964 (legge 16 dicembre 1964 relativa all'imposta sul reddito, Stbl. 1990, pag. 103). Ai sensi di tale articolo:

«Si ritiene che vi sia partecipazione sostanziale qualora il contribuente, nel corso degli ultimi cinque anni, sia stato direttamente o indirettamente azionista o socio, con o senza il coniuge e i parenti o affini in linea retta e fino al secondo grado in

linea collaterale, per almeno un terzo e, con o senza il coniuge, per più di sette centesimi del capitale nominale liberato (...)».

La causa a qua

9 Il signor Baars risiede nei Paesi Bassi. Detiene la totalità delle azioni della Ballyard Foods Limited (in prosieguo: la «Ballyard»), società di diritto irlandese stabilita a Dublino, in Irlanda.

10 Come risulta dall'ordinanza di rinvio, tali azioni rappresentano una partecipazione societaria sostanziale ai sensi del diritto olandese.

11 Ai fini della liquidazione dell'imposta sul patrimonio per l'anno 1994, il signor Baars ha dichiarato un patrimonio pari, al 1° gennaio 1994, a NLG 2 650 000, ivi compreso il valore delle sue azioni nella Ballyard, che ammontava — a quella data — a NLG 749 800.

12 Sostenendo che le sue azioni nella Ballyard rappresentavano una partecipazione sostanziale ai sensi del diritto olandese, il signor Baars ha chiesto di potersi avvalere dell'esenzione d'impresa prevista dall'art. 7, n. 3, della legge relativa

all'imposta sul patrimonio, come modificata, fino a concorrenza di un abbattimento di NLG 442 400 sul suo patrimonio imponibile.

13 L'Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem (ispettore tributario della divisione privati/imprese di Gorinchem, in prosieguo: l'«ispettore») non ha contestato che le azioni detenute dal signor Baars nella Ballyard configurassero una partecipazione sostanziale ai sensi del diritto olandese. Gli ha tuttavia negato l'esenzione richiesta in quanto la Ballyard non rispondeva al requisito di stabilimento nei Paesi Bassi sancito dall'art. 7, n. 3, lett. c), della legge relativa all'imposta sul patrimonio, come modificata.

14 Il reclamo proposto il 9 novembre 1995 dal signor Baars contro tale diniego è stato respinto dall'ispettore il 27 settembre 1996.

15 Il signor Baars ha proposto ricorso avverso tale decisione di rigetto dinanzi al Gerechtshof di 's-Gravenhage. Nell'ambito di tale ricorso, il signor Baars ha sostenuto in particolare l'incompatibilità con gli artt. 52 del Trattato — che sancisce la libertà di stabilimento — e 73 B del Trattato — che vieta le restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri — della norma che limita l'esenzione d'impresa alle partecipazioni in società stabilite nei Paesi Bassi.

16 Ritenendo che l'interpretazione degli artt. 6, 52, 73 B e 73 D del Trattato fosse necessaria per dirimere la controversia, il Gerechtshof dell'Aia ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli artt. 6 e/o 52 del Trattato CE vadano interpretati nel senso che è incompatibile con tali articoli una restrizione derivante da una disposizione

contenuta nella legislazione tributaria di uno Stato membro che, in caso di patrimonio investito in azioni di un'impresa — qualora le azioni configurino una partecipazione sostanziale —, esonera il titolare dall'imposta sul patrimonio, ma limita l'esenzione alle azioni di società stabilite in tale Stato membro.

2) In caso di soluzione negativa della questione sub 1, se gli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE vadano interpretati nel senso che è con essi incompatibile una disposizione restrittiva come indicato nella questione 1 ».

Sulla prima questione pregiudiziale

17 Occorre ricordare preliminarmente che, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi da qualsiasi discriminazione basata sulla cittadinanza (v. sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx, Racc. pag. I-2493, punto 16, e 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. I-2651, punto 19).

18 Per quanto riguarda l'art. 52 del Trattato, il governo olandese afferma che le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento non sono applicabili a una situazione come quella del ricorrente nella causa a qua, che sarebbe a suo

parere riconducibile unicamente alle disposizioni del Trattato sulla libera circolazione dei capitali.

19 Occorre quindi accertare se le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento, e in particolare l'art. 52, trovino applicazione rispetto a una situazione come quella del ricorrente nella causa a qua, che è all'origine del rinvio pregiudiziale.

20 Occorre rilevare in proposito che la partecipazione sostanziale ai sensi del diritto olandese — consistente essenzialmente nella detenzione nel corso degli ultimi cinque anni di almeno un terzo delle azioni di una società e di più di sette centesimi del capitale nominale liberato — non implica necessariamente il controllo o la gestione della società, che rientrano nell'ambito dell'esercizio del diritto di stabilimento. Di conseguenza, il fatto che uno Stato membro non conceda ai contribuenti l'esenzione d'impresa a fronte di una partecipazione sostanziale, ai sensi della normativa nazionale, in società stabilite in altri Stati membri, non influisce necessariamente sulla libertà di stabilimento.

21 Va rilevato tuttavia che la situazione che ha dato origine al giudizio a quo è quella del cittadino di uno Stato membro che risiede in tale Stato membro e detiene la totalità delle azioni di una società stabilita in un altro Stato membro. Orbene, una partecipazione pari al 100% del capitale di una società con sede in un altro Stato membro riconduce indubbiamente tale contribuente nell'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato relative al diritto di stabilimento.

22 Emerge infatti dall'art. 52, secondo comma, del Trattato, che la libertà di stabilimento comprende la costituzione e la gestione di imprese, e in particolare di società, in uno Stato membro da parte del cittadino di un altro Stato membro. Si avvale quindi del suo diritto di stabilimento il cittadino di uno Stato membro che detenga nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro una partecipazione tale da conferirgli una sicura influenza sulle decisioni della società e da consentirgli di indirizzarne le attività.

23 Per quanto riguarda l'art. 6 del Trattato, risulta dalla giurisprudenza della Corte che tale norma, che sancisce il principio generale del divieto di ogni discriminazione fondata sulla nazionalità, tende ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisce norme specifiche di non discriminazione (sentenze 30 maggio 1989, causa 305/87, Commissione/Grecia, Racc. pag. 1461, punti 12 e 13; 12 aprile 1994, causa C-1/93, Halliburton Services, Racc. pag. I-1137, punto 12, e Royal Bank of Scotland, citata, punto 20).

24 Orbene, è pacifico che il principio di non discriminazione è stato attuato, in materia di diritto di stabilimento, dall'art. 52 del Trattato (sentenze Halliburton Services, citata, punto 12, e 29 febbraio 1996, causa C-193/94, Skanavi e Chryssanthakopoulos, Racc. pag. I-929, punto 21).

25 Di conseguenza, l'art. 6 del Trattato non trova applicazione nella causa a qua.

26 Occorre pertanto verificare, come il giudice di rinvio domanda in sostanza con la sua prima questione, se l'art. 52 del Trattato osti alla normativa tributaria di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nella causa a qua, che, nel caso in cui una partecipazione nel capitale di una società conferisca al detentore di azioni un'influenza sicura sulle decisioni della società e gli consenta di indirizzarne le attività, come sempre avviene ovviamente nel caso di una partecipazione al 100% nel capitale di una società,

— conceda ai cittadini degli Stati membri che risiedono sul suo territorio un'esenzione totale o parziale dall'imposta sul patrimonio a fronte del patrimonio investito in azioni nella società,

— ma subordini tale esenzione al presupposto che la partecipazione sia detenuta in una società stabilita nello Stato membro di cui trattasi, negandola invece ai detentori di azioni di società stabilite in altri Stati membri.

27 L'art. 52 del Trattato è una delle disposizioni fondamentali del diritto comunitario ed è direttamente efficace negli Stati membri dalla scadenza del periodo transitorio. In forza di questa disposizione, la libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro implica l'accesso alle attività non subordinate e il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di aziende secondo quanto stabiliscono le leggi del paese di stabilimento per i loro cittadini (sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 13, e Royal Bank of Scotland, citata, punto 22).

28 E' importante precisare che, sebbene, così come altre disposizioni relative alla libertà di stabilimento, l'art. 52 del Trattato miri in particolare, stando al suo tenore letterale, ad assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante, esso osta parimenti a che lo Stato di origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino (v, in tal senso, sentenze 27 settembre 1988, causa 81/87, Daily Mail and General Trust, Racc. pag. 5483, punto 16, 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 21, e 18 novembre 1999, causa C-200/98, x e Y, Racc. pag. I-8261, punto 26).

29 L'art. 52 del Trattato osta, parimenti, a che uno Stato membro ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro dei cittadini degli Stati membri residenti sul suo territorio.

30 Negando la concessione del vantaggio fiscale costituito dall'esenzione d'impresa ai cittadini degli Stati membri residenti nei Paesi Bassi che, avvalendosi del loro diritto di libero stabilimento, gestiscano una società avente sede in uno Stato membro diverso dai Paesi Bassi, e concedendo invece tale vantaggio ai cittadini degli Stati membri residenti nei Paesi Bassi che detengano una partecipazione sostanziale in una società con sede sul territorio di tale Stato membro, la normativa nazionale in parola sancisce una disparità di trattamento tra i contribuenti fondandosi sul criterio della sede delle società di cui i contribuenti sono azionisti.

31 Una siffatta disparità di trattamento tra contribuenti è in via di principio contraria all'art. 52 del Trattato.

32 Occorre pertanto interrogarsi su un'eventuale giustificazione di tale disparità di trattamento alla luce delle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento.

33 Il governo olandese deduce in proposito che la necessità di limitare l'esenzione d'impresa alle azioni detenute in società aventi sede nei Paesi Bassi si giustifica sulla scorta di ragioni di preservazione della coerenza del sistema tributario olandese.

34 A suo parere, l'esenzione d'impresa sarebbe volta ad attenuare gli effetti di una doppia imposizione — in termini economici —, che risulterebbe dall'assoggettamento ad imposta degli utili societari a titolo di imposta sulle società e dall'assoggettamento del patrimonio investito dall'azionista nella detta società a titolo di imposta sul patrimonio.

35 Sarebbe esonerato, totalmente o parzialmente, dall'imposta sul patrimonio soltanto il patrimonio investito nelle azioni di una società stabilita nei Paesi Bassi in quanto solo gli utili che tale società ha realizzato nei Paesi Bassi sono soggetti in tale Stato membro all'imposta sulle società. Il patrimonio investito nelle azioni di una società avente sede in un altro Stato membro non dovrebbe giovarsi dell'esenzione dall'imposta sul patrimonio in quanto gli utili realizzati da tale società non sono soggetti all'imposta sulle società nei Paesi Bassi, cosicché non vi sarebbe alcuna doppia imposizione da compensare.

36 Questo argomento deve essere disatteso.

37 Vero è che la Corte ha dichiarato che la necessità di preservare la coerenza del regime fiscale può giustificare una norma atta a restringere le libertà fondamentali (sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann, Racc. pag. I-249, e causa C-300/90, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-305).

38 Non è, tuttavia, quanto avviene nella fattispecie.

39 In primo luogo, non vi è doppia imposizione degli utili, neppure in termini economici, giacché l'imposta di cui trattasi non colpisce gli utili distribuiti agli azionisti sotto forma di dividendo bensì il patrimonio degli azionisti attraverso il valore della partecipazione detenuta nel capitale della società. D'altronde, il fatto che la società realizzi o meno utili non incide affatto sull'esigibilità dell'imposta sul patrimonio.

40 In secondo luogo, mentre nelle citate sentenze Bachmann e Commissione/Belgio vi era un nesso diretto tra la deducibilità dei contributi versati nell'ambito dei contratti di assicurazione vecchiaia e decesso e l'assoggettamento ad imposta delle somme percepite in esecuzione dei detti contratti — nesso che occorreva preservare al fine di salvaguardare la coerenza del sistema tributario di cui si trattava —, nella fattispecie non sussiste alcun nesso diretto di questo tipo, trattandosi di due imposte distinte che colpiscono contribuenti diversi. E' pertanto irrilevante, ai fini della concessione agli azionisti di un abbattimento

fiscale in materia di imposta sul patrimonio, il fatto che le società stabilite nei Paesi Bassi siano soggette in tale Stato membro all'imposta sulle società e che le società stabilite in un altro Stato membro non lo siano.

41 Di conseguenza, la prima questione deve essere risolta nel senso che l'art. 52 del Trattato osta alla normativa tributaria di uno Stato membro — come quella di cui trattasi nella causa a qua — la quale, nel caso in cui una partecipazione nel capitale di una società conferisca al detentore di azioni una sicura influenza sulle decisioni della società e gli consenta di indirizzarne le attività,

— conceda ai cittadini degli Stati membri che risiedono sul suo territorio un'esenzione totale o parziale dall'imposta sul patrimonio a fronte del patrimonio investito in azioni nella società,

— ma subordini tale esenzione al presupposto che la partecipazione sia detenuta in una società stabilita nello Stato membro interessato, negandola invece ai detentori di azioni di società stabilite in altri Stati membri.

Sulla seconda questione pregiudiziale

42 Alla luce della soluzione fornita alla prima questione, non è necessario risolvere la seconda.

Sulle spese

43 Le spese sostenute dal governo olandese 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 (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Gerechtshof dell'Aia con ordinanza 8 luglio 1998, dichiara:

L'art. 52 del Trattato (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) osta alla normativa tributaria di uno Stato membro — come quella di cui trattasi nella causa a qua — la quale, nel caso in cui una partecipazione nel capitale di una

società conferisca al detentore di azioni una sicura influenza sulle decisioni della società e gli consenta di indirizzarne le attività,

— **conceda ai cittadini degli Stati membri che risiedono sul suo territorio un'esenzione totale o parziale dall'imposta sul patrimonio a fronte del patrimonio investito in azioni nella società,**

— **ma subordini tale esenzione al presupposto che la partecipazione sia detenuta in una società stabilita nello Stato membro interessato, negandola invece ai detentori di azioni di società stabilite in altri Stati membri.**

Edward Gulmann Puissochet

Jann Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 13 aprile 2000.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

D.A.O. Edward