CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PAOLO MENGOZZI presentate il 25 maggio 2011 [1]

I — Introduzione

1. Con ricorso presentato il 1º dicembre 2009, la Commissione europea intende far dichiarare che la Repubblica portoghese, nel tassare i dividendi corrisposti ai fondi di pensione non residenti nel territorio portoghese con un'aliquota superiore a quella relativa ai dividendi corrisposti ai fondi di pensione residenti è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 63 TFUE (ex art. 56 CE) e dell'art. 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 [2] (in prosieguo: l'«Accordo SEE»).

II — Ambito giuridico

2. In virtù dell'art. 16, n. 1, del regime dei benefici fiscali (Estatuto dos Benefícios Fiscais; in prosieguo: l'«EBF»), i redditi percepiti dai fondi di pensione ed enti analoghi che sono costituiti ed operano in conformità al diritto portoghese sono esenti dall'imposta sulle società (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas; in prosieguo: l'«IRC»).

3. L'art. 16, n. 4, dell'EBF dispone che, in caso di mancato rispetto delle condizioni poste al n. 1 di questo stesso articolo, il godimento dell'agevolazione prevista non ha effetto per l'esercizio in questione, e le società che gestiscono i fondi di pensione e gli enti analoghi, ivi comprese le mutue, sono responsabili in via principale dei debiti d'imposta dei fondi o dei patrimoni la cui gestione è loro affidata e devono procedere al pagamento dell'imposta entro il termine previsto all'art. 120, n. 1, del Codice sull'imposta delle società (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, in prosieguo: il «CIRC»).

4. L'art. 4, n. 2, del CIRC stabilisce che le persone giuridiche e gli altri enti che non hanno sede o direzione effettiva sul territorio portoghese restano assoggettate all'IRC per i redditi realizzati nel territorio portoghese. L'art. 80, n. 4, lett. c), del CIRC precisa che l'IRC ammonta al 20 %, fatta salva, se del

1 — Lingua originale: il francese.
2 — GU 1994, L 1, pag. 3.

caso, l'applicazione delle disposizioni di una convenzione destinata ad evitare la doppia imposizione [3].

5. Ai sensi dell'art. 4, n. 3, lett. c), punto 3, del CIRC, i redditi da gestione di capitali il cui debitore è domiciliato, ha stabilito la sua sede o ha una direzione effettiva nel territorio portoghese, o il cui pagamento sia imputabile ad una stabile organizzazione situata nel territorio portoghese, fanno parte dei redditi di non residenti assoggettati ad imposta in Portogallo.

6. Ai sensi dell'art. 88, n. 11, del CIRC:

«Sono assoggettati autonomamente ad imposta, all'aliquota del 20 %, i dividendi corrisposti da enti assoggettati all'IRC ad enti che beneficiano dell'esenzione totale o parziale, ivi compresi, in questo caso, i redditi dei capitali, qualora i titoli che danno diritto agli utili non siano ininterrottamente rimasti nelle mani dello stesso soggetto passivo nell'anno precedente la data della loro distribuzione e non siano stati conservati il tempo necessario per completare detto periodo».

7. L'art. 88, n. 12, del CIRC aggiunge quanto segue:

«Dall'importo dell'imposta determinato conformemente alle disposizioni del n. 11 è detratta l'imposta eventualmente ritenuta alla fonte, che in questo caso non può essere detratta in forza dell'art. 90, n. 2».

8. Infine, l'art. 90, n. 2, del CIRC precisa che, per quanto concerne i dividendi erogati a fondi di pensione residenti, le parti eroganti non sono tenute a procedere alla ritenuta alla fonte dell'IRC se viene loro presentata una prova dell'esenzione di cui beneficiano detti fondi sino alla scadenza del termine previsto per il pagamento dell'imposta.

III — Procedimento precontenzioso

9. Il 23 marzo 2007, la Commissione ha indirizzato alla Repubblica portoghese una lettera di diffida, in cui faceva valere l'incompatibilità con gli artt. 56 CE e 40 dell'Accordo SEE delle disposizioni fiscali portoghesi che

3 — Secondo le spiegazioni della Commissione, non contestate dalla Repubblica portoghese, in applicazione di una siffatta convenzione, il tasso d'imposizione sarebbe ridotto al 10 %.

riservano un trattamento fiscale svantaggioso ai dividendi e agli interessi percepiti da fondi di pensione non residenti in Portogallo.

10. Insoddisfatta della risposta della Repubblica portoghese, la Commissione, l'8 maggio 2008, le inviava un parere motivato, nel quale la invitava ad adottare le misure necessarie per conformarsi agli artt. 56 CE e 40 dell'Accordo SEE per quanto concerne la normativa relativa all'imposizione dei dividendi corrisposti a fondi di pensione non residenti [4].

11. Nella sua risposta, datata 14 agosto 2008, la Repubblica portoghese ammetteva che il regime fiscale in questione costituiva una restrizione alla libera circolazione dei capitali, ma affermava che detta restrizione era giustificata alla luce del diritto comunitario. In particolare, essa faceva valere che il regime fiscale più favorevole riservato ai fondi di pensione con sede in Portogallo sarebbe stato giustificato dalle caratteristiche particolari dei fondi di pensione nazionali, nonché dalle norme specifiche alle quali essi sono assoggettati. Questo Stato membro insiste, nella sua risposta, sull'impossibilità pratica di verificare se un ente non residente soddisfi condizioni analoghe a quelle richieste dalla normativa nazionale, nonché sulla coerenza fiscale del regime controverso.

4 — Come precisato nel suo atto di ricorso, la Commissione non ha riproposto le censure relative al regime fiscale degli interessi sollevate nel parere motivato, che, secondo le sue spiegazioni, costituiscono l'oggetto di un distinto procedimento d'infrazione.

IV — Procedimento dinanzi alla Corte e conclusioni delle parti

12. Con atto depositato nella cancelleria della Corte il 1º dicembre 2009, la Commissione ha proposto il presente ricorso, chiedendo che la Corte voglia:

— dichiarare che la Repubblica portoghese, nel tassare i dividendi corrisposti ai fondi di pensione non residenti con un'aliquota superiore a quella relativa ai dividendi corrisposti ai fondi di pensione aventi sede nel territorio portoghese, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 63 TFUE e 40 dell'Accordo SEE, e

— condannare la Repubblica portoghese alle spese.

13. La Repubblica portoghese chiede alla Corte di respingere il ricorso e di condannare la Commissione alle spese.

14. Con atto depositato nella Cancelleria della Corte l'8 aprile 2010 e in forza degli artt. 40, terzo comma, dello statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea e 93 del regolamento di procedura di quest'ultima, l'Autorità di sorveglianza AELE ha chiesto di ammettere il proprio intervento nella causa, a sostegno delle conclusioni della Commissione.

15. Con ordinanza 15 luglio 2010, il presidente della Corte ha respinto tale domanda.

16. La Commissione e la Repubblica portoghese hanno svolto le loro difese orali nel corso dell'udienza tenutasi il 24 marzo 2011.

V — Analisi

17. Prima di esaminare il carattere restrittivo del regime controverso e le giustificazioni invocate dalla Repubblica portoghese, desidero fare qualche osservazione sull'oggetto dell'inadempimento addebitato dalla Commissione, questione che è stata segnatamente dibattuta nel corso dell'udienza dinanzi alla Corte.

A — *Sull'oggetto dell'inadempimento addebitato*

18. L'oggetto del presente ricorso per inadempimento verte, come indicato dalla Commissione, sulla disparità di trattamento attuata dal regime fiscale portoghese tra i dividendi percepiti dai fondi di pensione a seconda del luogo in cui detti fondi hanno sede. Infatti, i dividendi versati da società portoghesi a fondi di pensione costituiti ed operanti conformemente alla normativa portoghese sono totalmente esenti dall'IRC, mentre i dividendi analoghi versati a fondi di pensione non residenti sono assoggettati a detta imposta, ad un'aliquota massima del 20 % dei dividendi erogati.

19. La Commissione scorge in siffatta disparità di trattamento una restrizione alla libera circolazione dei capitali, in quanto l'investimento dei fondi di pensione non residenti in società portoghesi viene reso meno attraente.

20. La Repubblica portoghese fa valere che l'oggetto dell'inadempimento addebitato è formulato in termini troppo generali. Infatti, ai sensi dell'art. 88, n. 11, del CIRC, gli utili distribuiti a fondi di pensione da enti portoghesi assoggettati all'IRC sono assoggettati all'aliquota del 20 % se le quote sociali che danno diritto ai dividendi non sono rimaste senza interruzione nelle mani del medesimo soggetto passivo nell'anno precedente l'imposizione e non saranno conservate per il tempo necessario a completare detto periodo. Detta aliquota sarebbe identica all'imposizione dei fondi pensione non residenti. Pertanto, la Repubblica portoghese ne desume che l'inadempimento addebitato avrebbe dovuto essere limitato alla situazione delle quote sociali detenute da un fondo di pensione per un periodo *superiore* ad un anno.

21. L'obiezione della Repubblica portoghese non mi persuade.

22. Infatti, emerge chiaramente dalla formulazione del dispositivo dell'atto di ricorso che l'inadempimento non riguarda le disposizioni legislative che assoggettano ad imposta i

dividendi distribuiti da società portoghesi a fondi pensione residenti e non residenti alla medesima aliquota del 20 %, come quelle che si applicano alle quote sociali conservate per un periodo inferiore a un anno.

23. Pertanto, il petitum della Commissione non comprende le situazioni in cui l'imposizione dei dividendi erogati a fondi di pensione residenti è uguale a quella dei dividendi corrisposti ai fondi di pensione non residenti.

26. Nella fattispecie, mentre una ritenuta alla fonte del 20 % grava sui dividendi corrisposti a fondi di pensione non residenti, siffatta ritenuta non è applicata ai dividendi corrisposti a fondi di pensione portoghesi. L'investimento nel capitale delle società portoghesi viene dunque innegabilmente reso meno attraente per i fondi non residenti rispetto ai loro omologhi residenti, essendo inteso che per la normativa portoghese l'insieme di tali fondi si trova in una situazione analoga, poiché la Repubblica portoghese, in quanto Stato membro della fonte degli utili, esercita la sua competenza fiscale sui dividendi distribuiti a detti enti, indipendentemente dal luogo in cui questi ultimi hanno sede.

B — *Sull'esistenza di una restrizione ai movimenti di capitali*

24. In via preliminare, ricordo che, a norma dell'art. 63, n. 1, TFUE, sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri.

25. Costituiscono dunque restrizioni di questo tipo le misure, ivi comprese quelle fiscali, adottate da uno Stato membro idonee a dissuadere i non residenti dall'effettuare investimenti sul suo territorio [5].

27. Inoltre, desidero osservare che questo trattamento meno favorevole non è contestato dalla Repubblica portoghese.

28. Pertanto, ritengo che il regime fiscale di cui trattasi costituisca una restrizione ai movimenti di capitali vietata, in linea di principio, dall'art. 63, n. 1, TFUE.

29. Poiché quanto stipulato all'art. 40 dell'Accordo SEE ha la stessa portata giuridica di quella delle disposizioni, sostanzialmente identiche, dell'art. 63, n. 1, TFUE, le

5 — V. in questo senso, segnatamente, sentenze 18 dicembre 2007, causa C-101/05, A (Racc. pag. I-11531, punto 40); 3 giugno 2010, causa C-487/08, Commissione/Spagna, (Racc. pag. I-4843, punto 43) nonché 10 febbraio 2011, cause riunite C-436/08 e C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen (Racc. pag. I-305, punto 50).

considerazioni che precedono si possono trasporre mutatis mutandis al detto articolo [6].

30. Restano dunque da esaminare i motivi di giustificazione avanzati dalla Repubblica portoghese.

C — *Sulle giustificazioni invocate dalla Repubblica portoghese*

31. Come giustificazioni alla restrizione ai movimenti di capitali evidenziata in precedenza, la Repubblica portoghese adduce due tipi di giustificazioni, ovvero, da una parte, la necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale e, dall'altra, quella di garantire l'efficacia dei controlli fiscali.

1. Sulla giustificazione relativa alla coerenza del sistema fiscale

32. Secondo la Repubblica portoghese, il regime fiscale relativo ai fondi di pensione sarebbe giustificato in forza di un'applicazione estensiva del principio di coerenza fiscale. Infatti, l'esenzione per i proventi dei fondi di pensione portoghesi sarebbe compensata dalla tassazione delle pensioni di anzianità erogate ai beneficiari residenti in Portogallo, in forza dell'imposta sui redditi delle persone fisiche. In materia di pensioni, siffatta interpretazione sarebbe necessaria per eliminare ogni rischio di pregiudizio all'equilibrio finanziario del sistema di previdenza sociale. La Repubblica portoghese si riferisce, nelle sue memorie, al principio detto «EET» (esenzione dei contributi versati ai fondi di pensione, esenzione per i redditi percepiti e per le plusvalenze realizzate dai fondi di pensione e tassazione delle pensioni erogate alle persone fisiche). Siffatto sistema mirerebbe, in ultima analisi, a canalizzare il risparmio verso gli strumenti di finanziamento delle pensioni, prevenendo la doppia imposizione economica di tali redditi.

33. La Commissione replica che, alla luce della giurisprudenza della Corte, una simile giustificazione non può essere accolta nel caso di specie.

34. Condivido la posizione della Commissione.

35. A tal proposito, ricordo che, dalle sentenze Bachmann e Commissione/Belgio [7], la Corte ha ammesso che la necessità di preservare la coerenza di un sistema fiscale può giustificare un regime idoneo a restringere

6 — V., a questo riguardo, sentenza 7 aprile 2011, causa C-20/09, Commissione/Portogallo (Racc. pag. I-2637, punto 68 e giurisprudenza citata).

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

l'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal trattato [8].

36. Tuttavia, secondo una giurisprudenza costante, affinché un argomento fondato sulla giustificazione della coerenza del sistema fiscale possa essere accolto, la Corte esige un nesso diretto tra l'agevolazione fiscale in questione e la compensazione di detta agevolazione con un determinato prelievo fiscale, mentre il carattere diretto di detto nesso deve esser valutato alla luce dell'obiettivo della normativa in causa [9].

37. Sino alla sentenza Manninen [10], la Corte interpretava la nozione di nesso diretto nel senso che occorreva che la detrazione e il prelievo avessero luogo nell'ambito di una medesima imposizione e che fossero effettuati a carico di un medesimo contribuente [11].

38. Come ho già indicato nelle conclusioni da me presentate per la causa Columbus Container Services [12], a partire da detta sentenza Manninen, la Corte ha attenuato la rigidezza dell'interpretazione della nozione di nesso diretto, che si fondava sui criteri d'identità dell'imposizione e d'identità del contribuente, sino ad allora prevalenti nella giurisprudenza.

39. È in questo contesto che la Repubblica portoghese propone alla Corte di adottare una concezione «ampia» della giustificazione relativa alla coerenza del sistema fiscale.

40. La Repubblica portoghese è perfettamente consapevole del fatto che, se si segue la linea di giurisprudenza tradizionale precedente la sentenza Manninen, sopra citata, nella fattispecie farebbe manifestamente difetto l'esistenza di un nesso diretto. Infatti, il pregiudizio fiscale gravante sui fondi di pensione non aventi sede in Portogallo e l'esenzione per le pensioni di vecchiaia erogate alla persona fisica pensionata riguardano due diversi soggetti passivi, nell'ambito di due tassazioni distinte: ovvero, da un lato, la tassazione degli utili di una persona giuridica e, dall'altro, la tassazione dei redditi delle persone fisiche.

41. In ogni caso, anche considerando la giurisprudenza successiva alla sentenza Manninen, sopra citata, nella fattispecie non si può parlare di un nesso diretto.

8 — V. sentenze Bachmann, cit., (punto 28) e Commissione/Belgio, cit., (punto 21); 23 febbraio 2006, causa C-471/04, Keller Holding (Racc. pag. I-2107, punto 40) e 8 novembre 2007, causa C-379/05, Amurta (Racc. pag. I-9569, punto 46).

9 — V., in particolare, sentenze 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen (Racc. pag. I-7477, punti 42 e 43), 28 febbraio 2008, causa C-293/06, Deutsche Shell (Racc. pag. I-1129, punto 37); 27 novembre 2008, causa C-418/07, Papillon (Racc. pag. I-8947, punto 44); 18 giugno 2009, causa C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha (Racc. pag. I-5145, punto 72) e 1° luglio 2010, causa C-233/09, Dijkman e Dijkman-Lavaleije (Racc. pag. I-6649, punto 55).

10 — Sentenza citata.

11 — V., in particolare, sentenze 13 aprile 2000, causa C-251/98, Baars (Racc. pag. I-2787, punto 40); 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen (Racc. pag. I-4071, punti 57 e 58); 18 settembre 2003, causa C-168/01, Bosal (Racc. pag. I-9409, punti 29 e 30) nonché 15 luglio 2004, causa C-315/02, Lenz (Racc. pag. I-7063, punto 36).

12 — Paragrafo 189 delle conclusioni presentate il 29 marzo 2007 nella causa definita dalla sentenza 6 dicembre 2007 (causa C-298/05, Racc. pag. I-10451).

42. A tal proposito, ricordo che la finalità e la logica del regime fiscale controverso si fondano sull'esenzione per i fondi di pensione residenti nell'ottica di evitare la doppia imposizione per le somme destinate ad essere corrisposte ai pensionati, che, altrimenti, avrebbe luogo in un primo tempo al livello dei fondi di pensione e, in un secondo tempo, al momento del versamento della pensione alle persone fisiche.

43. L'esenzione per i fondi di pensione è una prassi comune agli Stati membri, incoraggiata dall'art. 4 del modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) che fa riferimento all'esenzione per gli enti pensionistici o per le organizzazioni di beneficenza. La maggior parte degli Stati membri assoggetta ad imposta i fondi di pensione professionali secondo il sistema EET (contributi esenti, redditi da investimenti e plusvalenze esenti e pensioni assoggettate a imposta). Il regime EET consente quindi di concedere incentivi fiscali nel corso della fase di costituzione della riserva pensionistica ed assoggetta ad imposizione le prestazioni che saranno versate ai pensionati al momento della loro pensione.

44. Per la Repubblica portoghese, sarebbe inerente alla logica e alla finalità di tale regime che l'esenzione fiscale per i redditi dei fondi si applichi soltanto ai fondi di pensione residenti, poiché, complessivamente, le pensioni successivamente assoggettate ad imposta risultano essenzialmente dagli investimenti effettuati e dai redditi generati dai fondi di pensione che la Repubblica portoghese non assoggetta ad imposta.

45. Tuttavia, mi sfuggono i motivi per i quali la coerenza interna del sistema nazionale portoghese potrebbe essere pregiudicata dall'estensione dell'esenzione fiscale di cui beneficiano i fondi di pensione residenti ai fondi di pensione aventi sede in altri Stati membri. A mio avviso, la coerenza del sistema fiscale nazionale può essere perfettamente garantita concedendo l'agevolazione fiscale ai fondi di pensione non residenti [13].

46. A questo riguardo, aggiungerei che tale estensione potrebbe, invece, rafforzare la coerenza del sistema nazionale quando i fondi di pensione non residenti erogano le pensioni a persone fisiche residenti in Portogallo le quali, in mancanza di detta estensione, verrebbero a subire una doppia imposizione.

47. Inoltre, la Repubblica portoghese, nonostante una questione formulata su questo punto in udienza, ha omesso di spiegare i motivi per i quali essa ravvisa un pregiudizio all'asserita coerenza del suo sistema nazionale nell'accordare un trattamento identico per i dividendi corrisposti ai fondi di pensione residenti e non residenti che possiedono quote sociali in società portoghesi per un

13 — V., per analogia, citate sentenze Lenz (punto 38) e Manninen (punto 46). V. anche le mie conclusioni per la causa Columbus Container Services (paragrafo 194).

periodo inferiore a un anno, in applicazione dell'art. 88, n. 11, CIRC.

48. Per questi motivi, ritengo che la giustificazione fondata sulla salvaguardia della coerenza del sistema fiscale non possa essere accolta nella fattispecie in esame.

2. Sulla giustificazione relativa alla salvaguardia dell'efficacia dei controlli fiscali

49. La Repubblica portoghese fa valere anche che la limitazione dell'esenzione dell'IRC ai fondi di pensione residenti si fonda su esigenze legate all'efficacia dei controlli fiscali. Le condizioni di legge che consentono di beneficiare di tale esenzione richiederebbero che i fondi che se ne avvalgono possano essere direttamente controllati dalle autorità fiscali portoghesi.

50. I fondi portoghesi sarebbero dunque sottoposti non soltanto a requisiti di prudenza e di tutela degli investitori particolarmente severi in applicazione della direttiva 2003/41/CE [14], ma anche a condizioni supplementari proprie del diritto portoghese, segnatamente in materia di responsabilità finanziaria. A questo riguardo, la Repubblica portoghese insiste sul fatto che il regime di responsabilità principale per debito d'imposta, stabilito all'art. 16, n. 4, EBF, non possa essere attivato nel caso dei fondi di pensione non residenti.

51. Orbene, il controllo di questi elementi sarebbe particolarmente complesso e richiederebbe che le autorità fiscali portoghesi possano intervenire direttamente sui fondi di pensione che beneficiano dell'esenzione dall'IRC. In particolare, in caso di violazione dei requisiti imposti dalla normativa portoghese in materia di esenzione dall'IRC, per garantire il rimborso degli importi dovuti in forza dell'IRC sarebbe indispensabile esercitare un'influenza diretta sui fondi. Non sarebbe possibile garantire un'influenza simile sui fondi di pensione aventi sede in un altro Stato membro, a fortiori in uno Stato dello Spazio economico europeo (SEE), poiché le disposizioni dell'Unione relative alla cooperazione in materia fiscale non sono applicabili nel contesto di detto accordo.

52. Per la Commissione, la tesi della Repubblica portoghese deve essere respinta. Il regime fiscale in questione limiterebbe il beneficio dell'esenzione dall'IRC ai fondi di pensione residenti, senza lasciare la possibilità ai fondi non residenti di dimostrare che essi offrono garanzie equivalenti a quelle a cui sono assoggettati i fondi residenti. Pertanto, e per garantire il perseguimento degli obiettivi fatti valere dalla Repubblica portoghese, basterebbe richiedere che i fondi di pensione non residenti dimostrino la loro qualità e il contesto

14 — Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 3 giugno 2003 relativa alle attività e alla supervisione degli enti pensionistici aziendali o professionali, GU L 235, pag. 10.

giuridico in cui operano, i meccanismi di collaborazione e di assistenza reciproca previsti dal diritto dell'Unione, ma anche dagli accordi multilaterali e bilaterali per quanto concerne gli Stati del SEE, che consentano alle autorità portoghesi di procedere alle verifiche necessarie, nonché al recupero dei debiti fiscali dovuti.

53. Quanto a me, sottoscrivo, in sostanza, l'argomentazione svolta dalla Commissione.

54. Infatti, come giustamente indicato da quest'ultima, con il pretesto della salvaguardia dei controlli fiscali, la Repubblica portoghese nega qualsiasi possibilità ai fondi di pensione non residenti di dimostrare che essi possono soddisfare le condizioni previste dal CIRC per beneficiare dell'esenzione fiscale concessa ai fondi di pensione residenti.

55. Orbene, ricordo che, in diverse occasioni, la Corte ha dichiarato non giustificabili, sulla base della salvaguardia dell'efficacia dei controlli fiscali, normative nazionali che impediscono in *modo assoluto* al soggetto passivo di fornire la prova che egli era in grado di soddisfare le condizioni imposte dallo Stato membro al quale chiedeva di beneficiare di un'agevolazione fiscale [15]. Infatti, non si può escludere a priori che il soggetto passivo sia in grado di fornire i documenti giustificativi pertinenti, che consentono alle autorità fiscali dello Stato membro di imposizione di verificare, in modo chiaro e preciso, la soddisfazione delle condizioni imposte da quest'ultimo [16].

56. Questa valutazione si estende anche ai soggetti passivi residenti negli Stati del SEE.

57. Infatti, in primo luogo, per quanto riguarda più in particolare l'argomento della Repubblica portoghese vertente sul rispetto delle condizioni della direttiva 2003/41, è opportuno rilevare che i fondi di pensione stabiliti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati del SEE devono rispettare dette disposizioni [17] e possono dunque senz'altro ottenere dalle rispettive autorità di sorveglianza i necessari documenti attestanti che essi soddisfano le garanzie richieste dalla normativa portoghese.

15 — V., in questo senso, sentenze 10 marzo 2005, causa C-39/04, Laboratoires Fournier (Racc. pag. I-2057, punto 25); 14 settembre 2006, causa C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Racc. pag. I-8203, punto 49) e 27 gennaio 2009, causa C-318/07, Persche (Racc. pag. I-359, punto 60).

16 — V., in questo senso, sentenze Laboratoires Fournier, sopra citata (punto 25) e 11 ottobre 2007, causa C-451/05, ELISA (Racc. pag. I-8251, punto 96).

17 — Quanto a questi ultimi, la direttiva 2003/41 è stata estesa alla Repubblica d'Islanda, al Principato di Liechtenstein e al Regno di Norvegia con decisione del Comitato misto del SEE 7 luglio 2006, n. 88/2006, che modifica l'allegato IX (Servizi finanziari) dell'Accordo SEE (GU L 289, pag. 26).

58. In secondo luogo, quanto agli altri requisiti, tra cui quello relativo alla responsabilità principale per debito d'imposta, la Repubblica portoghese si limita a ricordare i requisiti generali enumerati dal decreto legge 20 gennaio 2006, n. 12, che costituisce l'atto di recepimento della direttiva 2003/41, notificato come tale dalle autorità portoghesi alla Commissione.

59. Non vedo dunque cosa impedirebbe alle autorità portoghesi di rivolgersi ai fondi di pensione non residenti per ottenere le informazioni necessarie che consentano loro di concedere a detti fondi l'agevolazione dell'esenzione fiscale in questione, alla stregua del trattamento concesso ai fondi di pensione aventi sede nel Portogallo.

60. Aggiungo che, sebbene la Commissione e la Repubblica portoghese abbiano lungamente discusso sull'applicazione della direttiva 77/799/CEE [18], le sue disposizioni mi sembrano di scarsa utilità in una situazione come quella in esame.

61. Infatti, i requisiti che le autorità portoghesi chiedono di rispettare per concedere l'esenzione controversa non riguardano la situazione fiscale dei fondi di pensione non residenti nei loro rispettivi Stati membri in cui hanno sede, ma l'attività economica di tali fondi, segnatamente le informazioni relative alla loro vigilanza prudenziale e alla diversificazione dei loro attivi. Pertanto la direttiva 77/799, che riguarda lo scambio di informazioni in materia fiscale tra autorità tributarie degli Stati membri, non costituisce, a mio avviso, il quadro giuridico appropriato per ottenere le informazioni imposte dalla normativa portoghese.

62. Ammettendo tuttavia che sia così, non vedo, quanto alle relazioni con gli altri Stati membri, i motivi per i quali informazioni del genere non possono essere ottenute dalle autorità fiscali portoghesi. Per gli Stati del SEE, è ben vero che la direttiva 77/799 non trova applicazione. Tuttavia, ciò non basta a considerare giustificate le restrizioni previste dalla normativa portoghese. Infatti, conformemente alla giurisprudenza della Corte e secondo quanto risulta dalla recente sentenza Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen [19], la normativa portoghese non prevede nemmeno la possibilità di concedere un'esenzione per i dividendi corrisposti ai fondi di pensione non residenti qualora esista un

18 — Direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15).

19 — Sentenza sopra citata (punti 132 e 133).

accordo di assistenza reciproca tra la Repubblica portoghese e gli Stati del SEE [20].

63. In terzo luogo, per quanto riguarda la condizione relativa alla responsabilità principale per debito d'imposta, stabilita dall'art. 16, n. 4, EBF, occorre osservare quanto segue.

64. Secondo la Repubblica portoghese, se è accertato che non sono più soddisfatti i diversi requisiti ai quali è subordinata l'agevolazione fiscale, questa non viene più concessa, e le società gestionarie dei fondi di pensione devono dunque rispondere in via principale del debito d'imposta dei fondi di cui hanno la gestione. Orbene, secondo lo Stato membro convenuto, sarebbe impossibile recuperare un simile debito da società non residenti gestionarie di tali fondi.

65. Tale argomento non mi pare convincente.

66. Innanzitutto, mi riesce difficile comprendere in che modo un meccanismo finalizzato al recupero di crediti fiscali possa rivelarsi di natura tale da garantire l'efficacia dei controlli fiscali, dato che un meccanismo del genere non rientra nella realizzazione dei controlli fiscali effettuati dalle autorità nazionali. Infatti, a mio avviso, la fase del recupero dei crediti di natura fiscale non si ricollega all'efficacia delle operazioni di controllo fiscale, ma alle misure di esecuzione a disposizione delle autorità fiscali.

67. Quindi, come ha fatto giustamente valere la Commissione nei suoi scritti e senza che la Repubblica portoghese lo abbia contestato, le autorità di tale Stato membro possono senz'altro ricorrere, nelle loro relazioni con le autorità fiscali di altri Stati membri, al meccanismo previsto dalla direttiva 2008/55/CEE [21], al fine di farsi prestare assistenza per procedere al recupero del credito fiscale sorto in Portogallo.

68. Detta direttiva consente, infatti, agli Stati membri di inoltrare presso le autorità competenti degli altri Stati membri ogni richiesta di recupero di credito relativa all'insieme delle tasse, delle imposte e dei prelievi di qualsiasi

20 — Da notare che la Commissione ha menzionato siffatte clausole per quanto riguarda le relazioni tra la Repubblica portoghese e, rispettivamente, la Repubblica d'Islanda e il Regno di Norvegia.

21 — Direttiva del Consiglio 26 maggio 2008, 2008/55, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure (GU L 150, pag. 28). Sebbene detta direttiva sia stata adottata nel corso della procedura di inadempimento, il suo contenuto era tuttavia applicabile al momento dell'inizio del procedimento precontenzioso. Infatti, la direttiva 2008/05 è semplicemente la versione codificata della direttiva del Consiglio 15 marzo 1976, 76/308/CEE, relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli e dei dazi doganali (GU L 73, pag. 18), come modificata dalla direttiva del Consiglio 15 giugno 2001, 2001/44/CE, (GU L 175, pag. 17), il cui recepimento avrebbe dovuto essere garantito entro il 30 giugno 2002.

natura, ivi comprese le imposte sul reddito, percepiti da uno Stato membro o per conto di quest'ultimo, nonché di scambiare ogni informazione verosimilmente pertinente per il recupero di siffatto credito [22].

69. Infine, per quanto riguarda la situazione degli Stati del SEE, se è vero che, come ha ammesso la Commissione, la direttiva 2008/55 non è stata estesa all'Accordo SEE, ritengo tuttavia che un divieto assoluto opposto ai fondi di pensione non residenti di beneficiare dell'esenzione fiscale concessa ai fondi di pensione portoghesi sia, comunque, sproporzionata rispetto alle asserite difficoltà di recupero del debito d'imposta in tali Stati del SEE.

70. Come suggerito dalla Commissione, si possono adottare altre misure meno restrittive al fine di garantire il recupero di simili crediti fiscali. Si può, ad esempio, immaginare che l'amministrazione fiscale portoghese si assicuri a priori che i fondi aventi sede negli Stati del SEE che chiedono il beneficio dell'esenzione possano concedere le garanzie finanziarie necessarie. In alternativa, si può pensare all'adozione di un regime che consenta di recuperare i crediti fiscali insoluti a posteriori, mediante un prelievo alla fonte sui risultati degli esercizi fiscali futuri della società portoghese detenuta dal fondo non residente in questione, qualora non siano rispettate le condizioni imposte dalla normativa portoghese.

71. Di conseguenza, occorre constatare che la restrizione alla libera circolazione dei capitali non può neppure essere giustificata adducendo la motivazione della salvaguardia dell'efficacia dei controlli fiscali.

72. Alla luce delle considerazioni che precedono, la normativa portoghese di cui trattasi costituisce, a mio avviso, una restrizione alla libera circolazione dei capitali che non può essere giustificata.

73. Propongo pertanto di accogliere il ricorso proposto dalla Commissione.

74. Aggiungo che, ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura della Corte, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. La Commissione ha chiesto di condannare la Repubblica portoghese alle spese. Ciò premesso, se la Corte condivide la mia proposta di accogliere il presente ricorso, occorrerà dunque condannare la Repubblica portoghese alle spese.

22 — V., segnatamente, artt. 2 e 4 della direttiva 2008/55.

VI — Conclusione

75. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo che la Corte voglia dichiarare e statuire quanto segue:

«1) Nel tassare i dividendi corrisposti ai fondi di pensione stabiliti negli Stati membri e negli Stati parti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992, con un'aliquota superiore a quella relativa ai dividendi corrisposti ai fondi di pensione aventi sede in Portogallo, la Repubblica portoghese è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 63 TFUE e dell'art. 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo.

2) La Repubblica portoghese è condannata alle spese».