SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

18 gennaio 2007 *

Nel procedimento C-104/06,

avente ad oggetto un ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 22 febbraio 2006,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dalla sig.ra L. Ström van Lier e dal sig. R. Lyal, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno di Svezia, rappresentato dal sig. A. Kruse, in qualità di agente,

convenuto,

* Lingua processuale: lo svedese.

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta dal sig. E. Juhász, presidente di sezione, dai sigg. G. Arestis (relatore) e J. Malenovský, giudici,

avvocato generale: sig. Y. Bot
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di trattare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il suo ricorso, la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di constatare che, avendo adottato e mantenendo in vigore una normativa fiscale in forza della quale il differimento d'imposizione delle plusvalenze realizzate dalla cessione di un immobile abitato dal suo proprietario in occasione dell'acquisto da parte di quest'ultimo di un nuovo immobile di abitazione è concesso soltanto a condizione che l'immobile ceduto e il nuovo immobile acquistato si trovino entrambi sul territorio svedese, il Regno di Svezia ha violato gli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 18 CE, 39 CE, 43 CE e 56, n. 1, CE nonché 28, 31 e 40 dell'Accordo 2 maggio 1992 sullo Spazio economico europeo (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l' «Accordo SEE»).

Contesto normativo

L'Accordo SEE

2 L'art. 28 dell'Accordo SEE dispone:

«1. È garantita la libera circolazione dei lavoratori fra gli Stati membri della Comunità [Comunità europea] e gli Stati AELS (EFTA) [Associazione europea di libero scambio].

2. Essa implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri della Comunità e quelli degli Stati AELS (EFTA) per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro.

3. Fatte salve le limitazioni giustificate da motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza e sanità pubblica, essa comporta il diritto:

a) di rispondere a offerte di lavoro effettive;

b) di spostarsi liberamente, a tal fine, nel territorio degli Stati membri della Comunità e degli Stati AELS (EFTA);

c) di prendere dimora in uno degli Stati membri della Comunità o degli Stati AELS (EFTA) al fine di svolgervi un'attività di lavoro, conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative di tale Stato che disciplinano l'occupazione dei lavoratori nazionali;

d) di rimanere sul territorio di uno Stato membro della Comunità o di uno Stato AELS (EFTA) dopo avervi occupato un impiego.

4. Le disposizioni del presente articolo non sono applicabili agli impieghi nella pubblica amministrazione.

5. L'allegato V contiene disposizioni specifiche in materia di libera circolazione dei lavoratori».

3 L'art. 31 dell'Accordo SEE è formulato nel modo seguente:

«1. Nel quadro delle disposizioni del presente accordo, non sussistono restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro della Comunità o di uno Stato AELS (EFTA) nel territorio di un altro di questi Stati. Parimenti non sussistono restrizioni all'apertura di agenzie, succursali o filiali da parte dei cittadini di uno Stato membro della Comunità o di uno Stato AELS (EFTA) stabiliti sul territorio di un altro di questi Stati.

La libertà di stabilimento comporta l'accesso ad attività di lavoro autonomo e il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'art. 34, secondo comma, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo 4.

2. Gli allegati da VIII a XI contengono disposizioni specifiche in materia di diritto di stabilimento».

La normativa nazionale

4 Il capo 47 della legge relativa all'imposta sul reddito (1999:1229) [inkomstskattelagen (1999:1229); in prosieguo: l'«IL»], intitolato «Differimento d'imposizione», contiene disposizioni relative al differimento d'imposizione in occasione della cessione di un immobile destinato ad abitazione privata o di un diritto di abitazione inerente ad un immobile in cooperativa privata nonché alla disciplina di tale differimento nel caso di ulteriore cessione.

5 L'art. 2 del capo 47 dell'IL, che riguarda le condizioni del differimento d'imposizione, dispone quanto segue:

«Il contribuente può beneficiare di un differimento d'imposizione qualora egli:

1) dichiari una plusvalenza in occasione della cessione dell'immobile di abitazione originario,

2) abbia acquistato o intenda acquistare un nuovo immobile di abitazione, e

3) abiti o intenda abitare nel nuovo immobile».

6 Ai sensi dell'art. 3, primo comma, del capo 47 dell'IL, per immobile di abitazione originario si intende l'immobile destinato ad abitazione privata situato in Svezia costituente, al momento della sua cessione, l'abitazione permanente del contribuente.

7 L'art. 5 del capo 47 dell'IL, quale modificato dalla legge 2003:1206 (lagen om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229), figura nella parte di questo stesso capo intitolata «Nuovo immobile di abitazione» e prevede quanto segue:

«Per nuovo immobile di abitazione si intende il bene situato in Svezia che, al momento del suo acquisto, è costituito da:

1) una casa con terreno costituente un'unità residenziale,

2) una casa su fondo altrui,

3) una casa unifamiliare o bifamiliare con il suo terreno inserita in un'unità agricola,

4) un fondo sul quale si costruisce una casa quale indicata ai punti 1 o 3, o

5) un'abitazione nell'ambito di una cooperativa residenziale».

Il procedimento precontenzioso

8 La Commissione, ritenendo che le disposizioni del capo 47 dell'IL e, in particolare, quelle degli artt. 2-5 di tale capo, che subordinano il differimento d'imposizione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di un immobile destinato ad abitazione privata o di un diritto di abitazione relativo ad un immobile in cooperativa privata alla condizione che il nuovo immobile acquistato, detto «nuovo immobile di abitazione», sia situato sul territorio svedese, violino gli obblighi che incombono al Regno di Svezia in forza degli artt. 18 CE, 39 CE, 43 CE e 56, n. 1, CE nonché 28, 31 e 40 dell'Accordo SEE, con lettera del 1° aprile 2004 ha intimato a tale Stato membro di fornire le sue osservazioni al riguardo.

9 Le autorità svedesi hanno riconosciuto, in sostanza, che la disciplina del differimento d'imposizione, che risulta in particolare dall'applicazione delle disposizioni combinate degli artt. 2-5 del capo 47 dell'IL, costituisce un ostacolo alla libera circolazione delle persone e dei capitali. Tuttavia esse hanno rilevato che le disposizioni di cui trattasi sono motivate da ragioni imperative di interesse generale e, più precisamente, dalla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale nazionale.

10 Non convinta dagli argomenti invocati dalle autorità svedesi, il 5 luglio 2005 la Commissione ha emesso un parere motivato in cui, da un lato, ha reiterato la sua censura secondo cui le disposizioni controverse del capo 47 dell'IL arrecano pregiudizio alla libera circolazione delle persone nonché a quella dei capitali e, dall'altro, ha invitato il Regno di Svezia ad adottare i provvedimenti necessari per conformarsi a tale parere nel termine di due mesi dalla sua notifica.

11 Poiché le autorità svedesi, nella loro risposta al detto parere motivato, hanno mantenuto in sostanza la loro posizione secondo cui le disposizioni controverse del capo 47 dell'IL erano motivate dalla necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale nazionale, la Commissione ha deciso di proporre il presente ricorso.

Sul ricorso

12 In via preliminare, si deve rammentare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, 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 (v. sentenze 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2229, punto 21, nonché 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punto 29).

13 Si deve esaminare se, come rileva la Commissione, le disposizioni del capo 47 dell'IL e, in particolare, le disposizioni combinate degli artt. 2-5 di tale capo, costituiscano restrizioni alle libertà di circolazione delle persone e dei capitali sancite negli artt. 18 CE, 39 CE, 43 CE e 56, n. 1, CE nonché 28, 31 e 40 dell'Accordo SEE.

Sulla libera circolazione delle persone

14 Nell'ambito di questa censura, la Commissione rileva, in primo luogo, che il Regno di Svezia ha violato gli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 18 CE, 39 CE e 43 CE.

15 L'art. 18 CE, il quale enuncia in chiave generale il diritto, per ogni cittadino dell'Unione, di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, trova una specifica applicazione negli artt. 43 CE per quanto riguarda la libertà di stabilimento e 39 CE per quanto riguarda la libera circolazione dei lavoratori (sentenza 26 ottobre 2006, causa C-345/05, Commissione/Portogallo, Racc. pag. I-10633, punto 13).

16 Si deve conseguentemente esaminare, da un lato, se gli artt. 39 CE e 43 CE siano contrari ad una normativa nazionale, quale quella costituita dalle disposizioni controverse del capo 47 dell'IL.

17 L'insieme delle norme del Trattato CE relative alla libera circolazione delle persone mira a facilitare ai cittadini comunitari l'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura nel territorio della Comunità ed osta ai provvedimenti che potrebbero sfavorire tali cittadini qualora intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro (v. sentenza 15 settembre 2005, causa C-464/02, Commissione/Danimarca, Racc. pag. I-7929, punto 34, e giurisprudenza ivi citata).

18 Pertanto, le disposizioni che impediscono ad un cittadino di uno Stato membro di lasciare il paese d'origine per esercitare il proprio diritto di libera circolazione, o che lo dissuadono dal farlo, costituiscono ostacoli frapposti a tale libertà anche se si applicano indipendentemente dalla cittadinanza dei lavoratori interessati (sentenze 13 novembre 2003, causa C-209/01, Schilling e Fleck-Schilling, Racc. pag. I-13389, punto 25, nonché Commissione/Danimarca, cit., punto 35).

19 Risulta dalla giurisprudenza della Corte che, anche se, secondo il loro tenore letterale, le disposizioni relative alla libera circolazione dei lavoratori sono dirette, in particolare, a garantire il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro di accoglienza, esse ostano altresì a che lo Stato d'origine ostacoli la libera accettazione e lo svolgimento di un lavoro da parte di uno dei suoi cittadini in un altro Stato membro (sentenza 12 dicembre 2002, causa C-385/00, De Groot, Racc. pag. I-11819, punto 79).

20 Lo stesso può dirsi per quanto riguarda le disposizioni relative alla libertà di stabilimento. Infatti, secondo la detta giurisprudenza, sebbene tali norme, così come formulate, mirino ad assicurare il beneficio della disciplina nazionale nello Stato

membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato membro d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un suo cittadino o di una società costituita secondo la sua legislazione (sentenze 11 marzo 2004, causa C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Racc. pag. I-2409, punto 42, e 23 febbraio 2006, causa C-471/04, Keller Holding, Racc. pag. I-2107, punto 30).

21 Nella fattispecie, anche se le disposizioni controverse del capo 47 dell'IL non vietano ad un contribuente soggetto all'imposta sul reddito in Svezia di esercitare un'occupazione in un altro Stato membro o, in via generale, di esercitare il suo diritto di stabilimento, tali disposizioni sono nondimeno idonee a restringere l'esercizio dei suoi diritti, poiché hanno, quantomeno, un effetto dissuasivo nei confronti dei contribuenti che intendono vendere i loro beni immobili per stabilirsi in uno Stato membro diverso dal Regno di Svezia.

22 È infatti palese che il contribuente che decide di procedere alla vendita dell'immobile ad uso abitativo che possiede in Svezia allo scopo di trasferire la sua residenza nel territorio di un altro Stato membro e di acquistarvi un altro immobile da destinare a sua abitazione, nell'ambito dell'esercizio dei diritti conferiti dagli artt. 39 CE e 43 CE, è soggetto ad un trattamento fiscale svantaggioso rispetto a quello di cui beneficia chi mantiene la propria residenza in Svezia.

23 Questa differenza di trattamento riguardante il differimento d'imposizione della plusvalenza realizzata, che può avere ripercussioni sul patrimonio del contribuente che intende trasferire la sua residenza fuori dalla Svezia, è conseguentemente in grado di dissuaderlo dall'effettuare tale trasferimento.

24 Ne risulta che, riservando il beneficio del differimento d'imposizione della plusvalenza realizzata dalla cessione di un immobile di abitazione privata o di un appartamento in una cooperativa privata alla condizione che il nuovo immobile di abitazione sia situato sul territorio svedese, le disposizioni combinate del capo 47

dell'IL e, in particolare, gli artt. 2-5 del detto capo, possono ostacolare la libera circolazione dei lavoratori nonché la libertà di stabilimento, quali garantite dagli artt. 39 CE e 43 CE.

25 Risulta tuttavia da una giurisprudenza consolidata che i provvedimenti nazionali in grado di ostacolare o rendere meno attraente l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato possono tuttavia essere giustificati qualora perseguano un obiettivo di interesse generale, siano adeguati a garantire la realizzazione dello stesso e non eccedano quanto è necessario per raggiungerlo (sentenze De Lasteyrie du Saillant, cit., punto 49, e 7 settembre 2006, causa C-470/04, N, Racc. pag. I-7409, punto 40).

26 Inoltre, anche se la Corte ha ammesso che la necessità di salvaguardare la coerenza del regime fiscale può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, tuttavia è necessario, affinché un argomento fondato su simile giustificazione possa risultare efficace, che sia dimostrata l'esistenza di un nesso diretto tra il vantaggio fiscale di cui trattasi e la compensazione di detto vantaggio mediante un prelievo fiscale determinato (v., in tal senso, sentenza Keller Holding, cit., punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

27 Tuttavia, nella fattispecie, non solo il Regno di Svezia non produce dinanzi alla Corte alcun argomento concreto diretto a dimostrare che le disposizioni controverse dell'IL trovano giustificazione nella necessità di garantire la coerenza del regime fiscale in materia di differimento d'imposizione delle plusvalenze, ma inoltre nel suo controricorso riconosce l'esistenza dell'inadempimento ad esso imputato. Al riguardo, il Regno di Svezia rileva che, al fine di conformarsi agli obblighi risultanti dal diritto comunitario, ha messo in atto lo studio di una riforma della complessa disciplina relativa al differimento d'imposizione.

28 Occorre rilevare che, secondo la giurisprudenza, l'esistenza di un inadempimento deve essere valutata in relazione alla situazione dello Stato membro quale si

presentava alla scadenza del termine stabilito nel parere motivato e che la Corte non può tenere conto dei mutamenti successivi (v., in particolare, sentenza 16 ottobre 2003, causa C-388/02, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I-12173, punto 6).

29 Si deve pertanto constatare che le disposizioni controverse del capo 47 dell'IL sono contrarie agli artt. 39 CE e 43 CE.

30 Per quanto riguarda, d'altro lato, persone non economicamente attive, la stessa conclusione si impone per identità di motivi con riferimento alla censura relativa all'art. 18 CE.

31 La Commissione rileva, in secondo luogo, che il Regno di Svezia ha violato gli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 28 e 31 dell'Accordo SEE, relativi rispettivamente alla libera circolazione dei lavoratori ed alla libertà di stabilimento.

32 Nel caso di specie si deve rilevare che le disposizioni che vietano le restrizioni alla libertà di circolazione e alla libertà di stabilimento enunciate negli artt. 28 e 31 dell'Accordo SEE sono sostanzialmente identiche a quelle di cui agli artt. 39 CE e 43 CE.

33 Pertanto si deve constatare che, alla luce della conclusione formulata nel punto 29 della presente sentenza, le disposizioni controverse del capo 47 dell'IL sono altresì contrarie agli artt. 28 e 31 di tale Accordo.

34 Pertanto, il ricorso della Commissione deve essere considerato fondato per quanto riguarda la censura relativa alla violazione delle disposizioni relative alla libertà di circolazione delle persone contenute nell'Accordo SEE.

35 Occorre conseguentemente constatare che, avendo adottato e mantenendo in vigore disposizioni fiscali quali quelle del capo 47 dell'IL, che subordinano il beneficio del differimento d'imposizione della plusvalenza derivante dalla cessione di un immobile destinato ad abitazione privata o di un diritto di abitazione relativo ad un immobile in cooperativa privata alla condizione che il nuovo immobile di abitazione acquistato sia anch'esso situato sul territorio svedese, il Regno di Svezia è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 18 CE, 39 CE e 43 CE nonché 28 e 31 dell'Accordo SEE.

Sulla libera circolazione dei capitali

36 La Commissione chiede inoltre alla Corte di dichiarare che il Regno di Svezia è venuto meno agli obblighi ad esso derivanti dagli artt. 56, n. 1, CE e 40 dell'Accordo SEE.

37 Poiché le disposizioni del Trattato e dell'Accordo SEE relative alla libera circolazione delle persone ostano alla normativa controversa, non è necessario esaminare separatamente la detta normativa alla luce degli artt. 56, n. 1, CE e 40 dell'Accordo SEE, riguardanti la libera circolazione dei capitali (sentenza Commissione/ Portogallo, cit., punto 45).

Sulle spese

38 A norma dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, Il Regno di Svezia, rimasto soccombente, va condannato alle spese.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara e statuisce:

1) **Avendo adottato e mantenendo in vigore disposizioni fiscali quali quelle del capo 47 della legge relativa all'imposta sul reddito (1999:1229) [inkomstskattelagen (1999:1229)], che subordinano il beneficio del differimento d'imposizione della plusvalenza derivante dalla cessione di un immobile destinato ad abitazione privata o di un diritto di abitazione relativo ad un immobile in cooperativa privata alla condizione che il nuovo immobile di abitazione acquistato sia anch'esso situato sul territorio svedese, il Regno di Svezia è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 18 CE, 39 CE e 43 CE nonché 28 e 31 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo.**

2) **Il Regno di Svezia è condannato alle spese.**

Firme