N

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

7 settembre 2006 *

Nel procedimento C-470/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Gerechtshof te Arnhem (Paesi Bassi), con decisione 27 ottobre 2004, pervenuta in cancelleria il 2 novembre 2004, nella causa

N

contro

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dal sig. R. Schintgen, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. G. Arestis e J. Klučka (relatore), giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig. R. Grass

considerate le osservazioni presentate:

— per N, dal sig. P.L.M. van Gorkom, advocaat;

— per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re H.G. Sevenster e C.A.H.M. ten Dam, in qualità di agenti;

— per il governo danese, dal sig. J. Molde, in qualità di agente;

— per il governo tedesco, dal sig. W.-D. Plessing, in qualità di agente;

— per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. G. Albenzio, avvocato dello Stato;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e A. Weimar, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 marzo 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione degli artt. 18 CE e 43 CE.

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra N e l'Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (in prosieguo: l'«inspecteur») relativamente ad un provvedimento di quest'ultimo che ha dichiarato inammissibile il reclamo di N contro la cartella esattoriale per l'imposta sul reddito e i contributi previdenziali per l'anno 1997.

Contesto normativo

La legge sull'imposta sul reddito

3 Ai sensi dell'art. 3 della legge sull'imposta sul reddito (Wet op de inkomstenbelasting) del 1964 (in prosieguo: la «WIB»), l'imposta di un contribuente nazionale è calcolata sul reddito imponibile, che comprende, in particolare, ai sensi dell'art. 4 di tale legge, i redditi da partecipazioni rilevanti.

4 Ai sensi dell'art. 20a, n. 1, lett. b), della WIB, l'importo totale ricavato dalla cessione di azioni che fanno parte di una partecipazione costituisce un reddito da partecipazione rilevante. Ai sensi del n. 3 di tale articolo, si ha una partecipazione rilevante quando il contribuente detiene, direttamente o indirettamente, il 5 % del capitale di una società.

5 L'art. 20a, n. 6, lett. i), della WIB prevede che la perdita dello status di contribuente nazionale, salvo il caso di morte, è assimilata ad una cessione d'azioni.

6 Le modalità di calcolo del guadagno derivante da una cessione figurativa sono definite all'art. 20c della WIB. Ai sensi del n. 1 di tale articolo, il profitto ricavato dalla cessione è normalmente costituito dalla differenza tra il prezzo di acquisto e quello di vendita. Ai sensi del n. 4 del medesimo articolo, qualora si abbia una cessione o un acquisto senza contropartita, viene considerato il valore commerciale che può essere attribuito alla partecipazione al momento della cessione. Se il contribuente si trasferisce nei Paesi Bassi, il n. 7 del medesimo articolo prevede che la cifra di riferimento sia, anziché il prezzo di acquisto, il valore commerciale dei titoli alla data dell'ingresso del contribuente in tale Stato membro.

7 L'art. 20c, n. 18, della WIB così prevede:

«Con regolamento ministeriale vengono emanate norme in materia di prezzo d'acquisto per i casi in cui al patrimonio del soggetto passivo appartengono azioni di (...) una società in relazione alla quale in un anno precedente ha trovato applicazione nei confronti del soggetto passivo l'art. 20a, n. 6, lett. i). Con regolamento ministeriale possono altresì essere emanate norme in ordine alla riduzione dell'imposizione determinata ai sensi dell'art. 20a, n. 6, lett. i), ovvero dell'art. 49, n. 4, seconda frase, in caso di ritorno del soggetto passivo nei Paesi Bassi entro dieci anni dalla data in cui ha trasferito la sua residenza all'estero».

La legge sulla riscossione delle imposte

8 La sospensione del pagamento di un'imposta dovuta a causa della perdita dello status di contribuente nazionale per motivi diversi dalla causa di morte era prevista, al momento dei fatti di cui alla causa principale, dall'art. 25, n. 6, della legge sulla riscossione delle imposte (Invorderingswet) del 1990 (in prosieguo: l'«IW»). Tale disposizione rinviava ad un regolamento ministeriale ai fini della determinazione delle regole per la concessione di una sospensione del pagamento per una durata di 10 anni, purché fosse costituita una garanzia sufficiente. Tale sospensione poteva essere interrotta qualora, in particolare, si fosse avuta cessione di azioni interessate da tale sospensione ai sensi dell'art. 20a, n. 1 o n. 6, lett. a)-h), della WIB.

9 L'art. 26, n. 2, dell'IW, all'epoca dei fatti di cui alla causa principale, così disponeva:

«Con regolamento ministeriale vengono emanate norme in forza delle quali al soggetto passivo può essere concesso uno sgravio relativamente all'imposta per la quale, in base all'art. 25, n. 6, è stata concessa una sospensione del pagamento:

(...)

b) fino ad un importo uguale all'imposta effettivamente pagata all'estero, nel caso di cessione di tali azioni, per il guadagno ricavato dalla cessione ai sensi dell'art. 25, n. 8, fermo restando che l'importo dello sgravio non può superare quello dell'imposta per la quale è stata concessa una sospensione;

c) per un importo pari a quello ancora dovuto dopo dieci anni».

Il regolamento di esecuzione della legge sulla riscossione delle imposte

10 Il regolamento di esecuzione della legge sulla riscossione delle imposte (Uitvoeringsregeling invorderingswet) del 1990 (in prosieguo: l'«URIW») è previsto, in particolare, dagli artt. 25 e 26 di tale legge. Gli artt. 2 e 4 del detto regolamento così prevedono:

«Art. 2

1. Su richiesta del debitore di imposta, il percettore, per casi come quelli previsti dall'art. 25, n. 6, della legge, concede, con decisione impugnabile, una sospensione del pagamento — senza che vengano conteggiati interessi di riscossione —, purché venga prestata una garanzia sufficiente e siano accettate le condizioni di applicazione stabilite dal percettore.

2. La sospensione viene concessa per l'ammontare dell'imposta dovuta per il profitto considerato ai sensi dell'art. 20a, n. 6, lett. i), della (...) [WIB], nonché per l'ammontare degli interessi di imposta dovuti al riguardo (...).

3. Qualora le azioni, i titoli o i crediti interessati dalla sospensione siano ceduti ai sensi dell'art. 20a, primo o sesto comma, lett. a)-h), della (...) [WIB], il percettore pone fine alla relativa sospensione con provvedimento impugnabile (...).

(...)

Art. 4

1. Il percettore, per casi come quelli previsti dall'art. 26, n. 2, della legge, concede con provvedimento impugnabile, su richiesta del debitore d'imposta, uno sgravio dall'imposta sui redditi nella misura indicata più sopra, fermo restando che, per quanto riguarda un'azione, l'importo dello sgravio non può essere superiore al minore dei due importi seguenti:

1. l'importo dell'imposta sospeso relativamente a tale azione (...);

2. l'importo dell'imposta effettivamente pagata all'estero nel caso di cessione di tale azione per il guadagno ricavato dalla cessione stessa, qualora il relativo pagamento sia stato sospeso ai sensi dell'art. 25, n. 6 (...)».

Causa principale e questioni pregiudiziali

11 In data 22 gennaio 1997 N ha trasferito la propria residenza dai Paesi Bassi al Regno Unito. Al momento del trasferimento egli era socio unico di tre società a responsabilità limitata di diritto olandese (besloten vennootschappen), la cui amministrazione effettiva si trova, da quel momento, a Curaçao (Antille olandesi).

12 Per l'anno 1997, N ha dichiarato un reddito imponibile di 15 664 697 fiorini olandesi (NLG), di cui 765 NLG per i redditi derivanti dalla proprietà della sua casa di abitazione, e 15 663 932 NLG per i redditi derivanti da una partecipazione. Nella cartella esattoriale basata su tale dichiarazione è stata fissata un'imposta di 3 918 275 NLG, oltre ad interessi pari a 228 429 NLG.

13 N ha ottenuto, su richiesta, la sospensione del pagamento di tali somme. Tuttavia, conformemente alla disciplina nazionale in vigore all'epoca dei fatti di cui alla causa principale, tale sospensione è stata condizionata alla prestazione di garanzie. N ha quindi dato in pegno le partecipazioni che deteneva in una delle sue società.

14 In seguito alla sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (Racc. pag. I-2409), il Sottosegretario alle Finanze, rispondendo con lettera del 13 aprile 2004 ad alcune questioni poste da un membro della seconda camera del Parlamento olandese, ha espresso l'opinione che l'obbligo di costituire una garanzia per ottenere la sospensione del pagamento non potesse essere mantenuto. Di conseguenza, il percettore delle imposte ha comunicato a N che la garanzia da lui costituita doveva ritenersi liberata.

15 Dal 2002 N gestisce nel Regno Unito una fattoria con un pometo.

16 La questione pendente dinanzi al Gerechtshof te Arnhem riguarda essenzialmente il problema della compatibilità con il diritto comunitario del principio stesso di una

tassazione fondata sul sistema posto in essere dalla WIB, dall'IW e dall'URIW, nel quale il fatto generatore è il trasferimento dai Paesi Bassi in un altro Stato membro della residenza di un soggetto titolare di una partecipazione rilevante ai sensi dell'art. 20a, n. 3, della WIB.

17 In via subordinata, N contesta le modalità di attuazione di tale sistema tributario. In particolare, egli ritiene che l'obbligo di costituire una garanzia, al quale ha dovuto sottostare per poter beneficiare di una sospensione del pagamento dell'imposta ai sensi della WIB, rappresenti un ostacolo ai diritti che le norme comunitarie gli riconoscono. Egli ritiene inoltre che tale ostacolo non possa essere retroattivamente eliminato attraverso la semplice liberazione delle citate garanzie disposta dal Sottosegretario alle Finanze.

18 Il ricorrente nella causa principale sostiene inoltre la contrarietà al diritto comunitario della disciplina olandese che prevede un rimborso forfettario delle spese per la parte vincitrice in sede giurisdizionale, in quanto essa limita la possibilità dei cittadini olandesi di avvalersene in modo effettivo.

19 Investito in sostanza di un problema relativo alla compatibilità del sistema tributario previsto dalla WIB, dall'IW e dall'URIW con gli artt. 18 CE e 43 CE, il Gerechtshof te Arnhem ha deciso di sospendere il giudizio, e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un soggetto residente in uno Stato membro che lascia la sua residenza in tale Stato membro per stabilirsi in un altro Stato membro possa invocare, in un

giudizio contro lo Stato da cui è emigrato, l'applicazione dell'art. 18 CE per il solo motivo che l'assoggettamento a un'imposizione in relazione alla sua emigrazione implica o può implicare un ostacolo a tale emigrazione.

2) Qualora la questione 1 debba essere risolta in senso negativo: se un soggetto residente in uno Stato membro che lascia la sua residenza in tale Stato membro per stabilirsi in un altro Stato membro, in un giudizio contro lo Stato da cui è emigrato possa invocare l'applicazione dell'art. 43 CE nel caso in cui non risulti immediatamente o sia plausibile che egli andrà in tale altro Stato membro ad esercitare un'attività economica come previsto nel menzionato articolo. Se, ai fini della soluzione della precedente questione, venga in rilievo il fatto che tale attività verrà esercitata entro un breve periodo di tempo. In caso affermativo, a quale durata può essere fissato tale periodo.

3) Qualora la questione 1 o 2 debba essere risolta in senso affermativo: se l'art. 18 CE o l'art. 43 CE osti alla normativa olandese in questione in forza della quale si procede a un accertamento in materia di imposta sui redditi/contributi alle assicurazioni sociali relativamente al godimento fittizio di utili provenienti da partecipazione rilevante, per il solo motivo che si ritiene che un soggetto residente nei Paesi Bassi che cessa di essere soggetto passivo nel territorio nazionale avendo trasferito la sua residenza in un altro Stato membro abbia alienato le sue azioni comprese in una partecipazione rilevante.

4) Qualora la questione 3 venga risolta in senso affermativo in base alla circostanza che per la concessione di una dilazione di pagamento di un'imposizione applicata devono essere prestate garanzie: se l'ostacolo esistente possa poi essere eliminato con effetto retroattivo con la liberazione delle garanzie prestate. Se ai fini della soluzione della presente questione venga ancora in rilievo il fatto che la liberazione delle garanzie avvenga sulla base di una normativa di legge o di una norma amministrativa, emanata o meno nell'ambito delle norme di esecuzione. Se ai fini della soluzione della presente questione venga ancora in rilievo il fatto che venga offerta una compensazione per l'eventuale danno verificatosi a seguito della prestazione di garanzie.

5) Qualora la questione 3 venga risolta in senso affermativo e la prima questione di cui al punto 4 in senso negativo: se l'ostacolo allora esistente possa essere giustificato».

20 Il giudice del rinvio ha inoltre affermato: «per la soluzione alla questione se, nel caso in cui un soggetto passivo in un giudizio risulti vittorioso per violazione del diritto comunitario, il regime olandese di rimborso delle spese processuali (un sistema forfettario) sia in contrasto con il diritto comunitario, questa Corte si associa alla questione pregiudiziale proposta al riguardo dal Gerechtshof te 's-Hertogenbosch nella causa [decisa con sentenza 5 luglio 2005, causa C-376/03, D. (Racc. pag. I-5821)».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e la seconda questione

21 Con le sue due prime questioni, che vanno esaminate insieme, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, quali disposizioni del Trattato CE siano applicabili a una vicenda come quella di cui alla causa principale. Più specificamente, il giudice a quo desidera ottenere un chiarimento sui rapporti esistenti tra le libertà di circolazione e di soggiorno dei cittadini dell'Unione europea e la libertà di stabilimento.

22 A tale proposito, occorre ricordare che 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 nell'art. 43 CE (sentenza 29 febbraio 1996, causa C-193/94, Skanavi e Chryssanthakopoulos, Racc. pag. I-929, punto 22).

23 Di conseguenza, è solo nella misura in cui l'art. 43 CE non trova applicazione a tutta la vicenda di cui alla causa principale che deve essere valutato alla luce dell'art. 18 CE ciò che non rientra nell'ambito applicativo dell'art. 43 CE.

Sull'applicabilità dell'art. 43 CE

24 Si deve verificare se il semplice status di azionista unico delle proprie società consenta a N di avvalersi dell'art. 43 CE.

25 Il governo olandese ritiene che non si possa porre un problema di libertà di stabilimento e di ostacolo a tale libertà in mancanza di esercizio effettivo di un'attività economica da parte del ricorrente.

26 A tale proposito, e conformemente ad una consolidata giurisprudenza, va ricordato che la nozione di «stabilimento» ai sensi dell'art. 43 CE è molto ampia, e implica la possibilità, per un cittadino comunitario, di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine (sentenza 30 novembre 1995, causa C-55/94, Gebhard, Racc. pag. I-4165, punto 25). Più specificamente, la Corte ha affermato che una partecipazione pari al 100 % del capitale di una società avente la propria sede in uno Stato membro diverso

da quello in cui risiede il titolare di tale partecipazione fa senza dubbio rientrare tale contribuente nell'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato relative al diritto di stabilimento (v. sentenza 13 aprile 2000, causa C-251/98, Baars, Racc. pag. I-2787, punto 21).

27 Può quindi avvalersi della libertà di stabilimento il cittadino comunitario che risieda in uno Stato membro e 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: ciò è sempre il caso di chi detenga il 100 % delle quote (v., in tal senso, sentenza Baars, cit., punti 22 e 26).

28 Si deve in proposito rilevare che la situazione alla base della causa principale è quella di un cittadino comunitario il quale risiede, dopo il trasferimento della propria residenza, in uno Stato membro, e che detiene la totalità delle azioni di alcune società aventi sede in un altro Stato membro. Ne consegue che, dopo tale trasferimento, la situazione di N rientra nel campo di applicazione dell'art. 43 CE (v., in tal senso, sentenza 21 febbraio 2006, causa C-152/03, Ritter-Coulais, Racc. pag. I-1711, punto 32).

29 Alla luce di quanto sopra, non è necessario verificare l'applicabilità dell'art. 18 CE.

30 Le prime due questioni devono dunque essere risolte dichiarando che può avvalersi dell'art. 43 CE un cittadino comunitario, come il ricorrente nella causa principale, il

quale risieda, dopo il trasferimento della propria residenza, in uno Stato membro, e detenga la totalità delle azioni di società aventi sede in un altro Stato membro.

Sulla terza e la quinta questione

31 Con la terza e la quinta questione, che vanno esaminate insieme, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 43 CE debba essere interpretato nel senso che esso non consente ad uno Stato membro di istituire un regime di tassazione delle plusvalenze in caso di trasferimento del domicilio fiscale di un contribuente al di fuori di tale Stato membro, come nella vicenda di cui alla causa principale.

32 Il diritto fiscale olandese prevedeva, all'epoca dei fatti di cui alla causa principale, una tassazione delle plusvalenze latenti nelle partecipazioni societarie il cui fatto generatore consisteva nel trasferimento della residenza di un contribuente, detentore di partecipazioni rilevanti in una società, al di fuori dei Paesi Bassi.

33 Al riguardo, si deve preliminarmente ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, se è pur vero che, allo stato attuale dello sviluppo del diritto comunitario, la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (sentenze de Lasteyrie du Saillant, cit., punto 44, e 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punto 29).

34 È pacifico che, anche se il sistema disciplinato all'epoca dei fatti di cui alla causa principale dalla WIB, dall'IW e dall'URIW non impedisce ad un contribuente olandese di esercitare il proprio diritto di stabilimento, esso ne rende tuttavia più difficile l'esercizio, a causa del suo effetto dissuasivo.

35 Infatti, analogamente a quanto la Corte ha affermato a proposito di un sistema simile (sentenza de Lasteyrie du Saillant, cit., punto 46), il contribuente desideroso di trasferire la propria residenza fuori dal territorio olandese, nell'ambito dell'esercizio del diritto ad esso garantito dall'art. 43 CE, era soggetto all'epoca dei fatti di cui alla causa principale ad un trattamento sfavorevole rispetto ad una persona che conserva la sua residenza nei Paesi Bassi. Tale contribuente, per il solo fatto di un trasferimento di questo tipo, diventava debitore di un'imposta su un reddito non ancora realizzato e di cui egli quindi non disponeva, mentre, se egli avesse continuato a risiedere nei Paesi Bassi, le plusvalenze sarebbero divenute imponibili solo se e nella misura in cui fossero effettivamente realizzate. Tale disparità di trattamento era tale da scoraggiare l'interessato che intendeva trasferire la propria residenza al di fuori dei Paesi Bassi.

36 L'esame delle modalità di applicazione di tale regime tributario delle plusvalenze latenti nelle partecipazioni societarie conferma tale conclusione. In primo luogo, benché sia stato possibile beneficiare di una sospensione del pagamento, essa non era automatica ed era soggetta a condizioni, tra le quali in particolare la costituzione di garanzie. Tali garanzie hanno di per sé un effetto restrittivo, in quanto privano il contribuente della disponibilità del patrimonio dato in garanzia (v., in tal senso, sentenza de Lasteyrie du Saillant, cit., punto 47).

37 Inoltre, le diminuzioni di valore sopravvenute dopo il trasferimento della residenza non erano, all'epoca dei fatti di cui alla causa principale, tenute in considerazione per ridurre il debito fiscale. Di conseguenza, l'imposta sulle plusvalenze non realizzate, determinata al momento del citato trasferimento, accompagnata da una sospensione dell'obbligo di pagamento ma divenuta esigibile in occasione di una successiva cessione delle partecipazioni stesse, avrebbe potuto essere superiore a quella che il contribuente avrebbe dovuto pagare qualora la cessione fosse stata effettuata alla medesima data, ma il contribuente stesso non avesse trasferito la propria residenza al di fuori dei Paesi Bassi. In tale ultimo caso l'imposta sul reddito sarebbe stata calcolata sulla base della plusvalenza effettivamente realizzata al momento della cessione, plusvalenza che avrebbe potuto essere minore o addirittura inesistente.

38 Infine, come ha giustamente rilevato l'avvocato generale al paragrafo 79 delle sue conclusioni, la dichiarazione dei redditi necessaria al momento del trasferimento della propria residenza al di fuori dei Paesi Bassi costituisce una formalità aggiuntiva, tale da ostacolare ulteriormente la partenza dell'interessato, formalità imposta ai contribuenti che continuano a risiedere in detto Stato membro solo al momento in cui essi cedono effettivamente le proprie partecipazioni.

39 Alla luce di quanto sopra, il regime fiscale in discussione nella causa principale è tale da ostacolare l'esercizio della libertà di stabilimento.

40 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 (v., in tal senso, sentenza de Lasteyrie du Saillant, cit., punto 49).

41 Per quanto riguarda, innanzi tutto, la condizione relativa alla realizzazione di un obiettivo di interesse generale ed alla possibilità di raggiungerlo attraverso il regime fiscale in questione, il giudice del rinvio osserva che, alla luce delle vicende che hanno segnato la loro adozione, i provvedimenti nazionali di cui alla causa principale mirano, in particolare, a garantire una ripartizione del potere impositivo relativo alle plusvalenze sulle partecipazioni sociali tra gli Stati membri, sulla base del principio di territorialità. Secondo il governo olandese, tale disciplina avrebbe altresì lo scopo di impedire la doppia imposizione.

42 Occorre ricordare, da un lato, che il mantenimento della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri è un obiettivo legittimo, riconosciuto dalla Corte (v., in tal senso, sentenza Marks & Spencer, cit., punto 45). Dall'altro, ai sensi dell'art. 293 CE, gli Stati membri devono avviare fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini, l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità.

43 Tuttavia, a prescindere dalla convenzione 90/436/CEE relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (GU 1990, L 225, pag. 10), nessuna misura di unificazione o di armonizzazione diretta ad eliminare le doppie imposizioni è stata adottata nell'ambito comunitario, e gli Stati membri non hanno stipulato, in forza dell'art. 293 CE, nessuna convenzione multilaterale in materia (v., in tal senso, sentenze 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly, Racc. pag. I-2793, punto 23, e D., cit., punto 50).

44 È in tale contesto che la Corte ha già affermato che, in mancanza di disposizioni comunitarie di unificazione o di armonizzazione, gli Stati membri rimangono competenti per definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri per ripartire il loro potere impositivo, in particolare al fine di eliminare la doppia imposizione (sentenze Gilly, cit., punti 24 e 30; 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 57; 12 dicembre 2002, causa C-385/00, De Groot, Racc. pag. I-11819, punto 93, e 23 febbraio 2006, causa C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Racc. pag. I-1957, punti 47 e 48).

45 A tale proposito non è irragionevole, per gli Stati membri, ispirarsi alla prassi internazionale, e in particolare ai modelli di convenzione elaborati dall'Organizza-

zione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) (v. citate sentenze Gilly, punto 31, e van Hilten-van der Heijden, punto 48).

46 In tal modo, i guadagni realizzati in occasione della cessione di beni sono tassati, conformemente all'art. 13, n. 5, del modello di convenzione OCSE sulla tassazione dei redditi e dei capitali, in particolare nella sua versione del 2005, nello Stato parte in cui il cedente risiede. Come ha rilevato l'avvocato generale ai paragrafi 96 e 97 delle sue conclusioni, è sulla base di tale principio di territorialità fiscale, affiancato da un elemento temporale (vale a dire la residenza sul territorio nazionale nel periodo in cui si è verificato il guadagno imponibile), che le disposizioni nazionali in questione prevedono la riscossione dell'imposta sulle plusvalenze intervenute nei Paesi Bassi, il cui importo è stato determinato al momento del trasferimento all'estero del contribuente interessato e il cui pagamento è stato sospeso fino all'effettiva cessione dei titoli.

47 Ne deriva, da un lato, che il provvedimento in esame nella causa principale persegue un obiettivo di interesse generale e, dall'altro, che esso è in grado di assicurare la realizzazione di tale obiettivo.

48 Occorre infine verificare se un provvedimento come quello oggetto della causa principale non ecceda quanto è necessario per conseguire l'obiettivo che esso persegue.

49 È vero, come è stato osservato al punto 38 della presente sentenza, che la dichiarazione dei redditi prevista al momento del trasferimento della residenza, necessaria per calcolare l'imposta sul reddito, rappresenta una formalità amministrativa in grado di rendere più difficile o meno attraente l'esercizio delle libertà

fondamentali da parte del contribuente interessato, ma essa non può essere considerata sproporzionata rispetto all'obiettivo legittimo della ripartizione del potere impositivo, in particolare al fine di eliminare la doppia imposizione tra gli Stati membri.

50 Sebbene fosse possibile determinare a posteriori, cioè alla data dell'effettiva cessione dei titoli, la parte dell'imposta spettante allo Stato membro di origine, ciò non avrebbe determinato obblighi meno gravosi a carico del contribuente. Oltre a dover presentare la dichiarazione dei redditi ai competenti uffici olandesi al momento della cessione delle proprie partecipazioni, egli sarebbe stato tenuto a conservare tutti i documenti necessari per determinare il valore commerciale delle stesse al momento del suo trasferimento, oltre che quelli relativi agli eventuali costi deducibili.

51 Per contro, quanto all'obbligo di costituire una garanzia per ottenere una sospensione del pagamento dell'imposta normalmente dovuta, sebbene tale garanzia agevoli senza dubbio la riscossione di tale imposta nei confronti di un soggetto residente all'estero, essa va al di là di ciò che è strettamente necessario per garantire il funzionamento e l'efficacia di un tale regime fiscale, basato sul principio di territorialità. Esistono infatti mezzi meno restrittivi nei confronti delle libertà fondamentali.

52 Come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 113 delle sue conclusioni, il legislatore comunitario ha già adottato taluni provvedimenti di armonizzazione, i quali perseguono in sostanza il medesimo obiettivo. In concreto, la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15), come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 novembre 2004, 2004/106/CE (GU L 359, pag. 30), permette ad uno Stato membro di chiedere alle autorità competenti di un altro Stato membro tutte le informazioni che gli sono necessarie per determinare correttamente l'imposta sul reddito (sentenze 28 ottobre 1999, causa C-55/98, Vestergaard, Racc. pag. I-7641, punto 26, e 26 giugno 2003, causa C-422/01, Skandia e Ramstedt, Racc. pag. I-6817, punto 42).

53 Inoltre, la direttiva del Consiglio 15 marzo 1976, 76/308/CEE, relativa all'assistenza reciproca in materia di ricupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché di prelievi agricoli e di dazi doganali (GU L 73, pag. 18), come modificata dalla direttiva del Consiglio 15 giugno 2001, 2001/44/CE (GU L 175, pag. 17), prevede che uno Stato membro possa chiedere l'assistenza di un altro Stato membro per il recupero dei crediti relativi a talune imposte, tra le quali quelle sul reddito e sul capitale.

54 Infine, in tale contesto, può essere considerato proporzionato all'obiettivo perseguito soltanto un sistema di riscossione dell'imposta sul reddito derivato da titoli mobiliari che tenga interamente conto delle diminuzioni di valore che possono intervenire successivamente al trasferimento della residenza del contribuente interessato, a meno che tali riduzioni di valore non siano già state considerate nello Stato membro ospitante.

55 Di conseguenza la terza e la quinta questione devono essere risolte dichiarando che l'art. 43 CE deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato membro istituisca un regime impositivo sulle plusvalenze nel caso di trasferimento di residenza di un contribuente al di fuori di tale Stato membro come quello di cui alla causa principale, il quale condizioni la sospensione del pagamento di tale imposta alla costituzione di garanzie e non tenga interamente conto delle riduzioni di valore che possono intervenire successivamente al cambio di residenza dell'interessato e che non sono state considerate dallo Stato membro ospitante.

Sulla quarta questione

56 Con la quarta questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se lo svincolo della garanzia costituita per ottenere la sospensione del pagamento dell'imposta

sull'aumento di valore dei titoli mobiliari conduca, in una situazione come quella di cui alla causa principale, ad eliminare con effetto retroattivo ogni limitazione. Egli chiede inoltre se la natura dell'atto sulla base del quale la garanzia è stata svincolata influenzi tale valutazione. Desidera infine sapere se sia dovuto un risarcimento per un eventuale danno in tal modo provocato.

57 Come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 128 delle sue conclusioni, la costituzione di garanzie può comportare, di norma, taluni costi accessori. In particolare, la costituzione in pegno di titoli di società può ridurre la fiducia nella solvibilità del loro proprietario, e comportare quindi a suo carico condizioni meno favorevoli per l'accesso al credito. Di conseguenza, simili effetti non possono essere retroattivamente compensati con la semplice liberazione della garanzia.

58 E inoltre pacifico che la questione relativa alla natura dell'atto sulla base del quale la garanzia è stata svincolata è del tutto irrilevante a tale proposito.

59 Per quanto riguarda la possibilità di ottenere un risarcimento del danno derivante dall'obbligo di costituire una garanzia per poter beneficiare di una sospensione del pagamento dell'imposta in questione, si deve ricordare che è compito dei giudici nazionali, secondo il principio di collaborazione enunciato dall'art. 10 CE, garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi effetto diretto. In mancanza di disciplina comunitaria in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi effetto diretto. Tuttavia, dette modalità non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza), né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) (v., in tal senso, sentenze 16 dicembre 1976, causa 33/76, Rewe, Racc. pag. 1989, punto 5; 14 dicembre 1995, causa C-312/93, Peterbroeck, Racc. pag. I-4599, punto 12, e 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, Metallgesellschaft e a., Racc. pag. I-1727).

60 La Corte ha inoltre già affermato che spetta al diritto nazionale, nel rispetto dei principi sopra ricordati, disciplinare tutte le questioni accessorie relative alla restituzione di tributi indebitamente percepiti, come l'eventuale versamento d'interessi, ivi compresa la data a partire dalla quale essi devono essere calcolati e il relativo tasso (sentenze 21 maggio 1976, causa 26/74, Roquette frères/Commissione, Racc. pag. 677, punti 11 e 12; 12 giugno 1980, causa 130/79, Express Dairy Foods, Racc. pag. 1887, punti 16 e 17, nonché Metallgesellschaft e a., cit., punto 86).

61 Lo stesso vale per una domanda relativa al pagamento degli interessi di mora destinati a compensare eventuali costi determinati dalla costituzione di garanzie, considerate le somiglianze che esistono tra una restituzione di tributi indebitamente percepiti ed uno svincolo di garanzie richieste in violazione del diritto comunitario.

62 Un danno causato dalla costituzione di una garanzia richiesta in violazione del diritto comunitario, peraltro, può comportare la responsabilità dello Stato membro autore del provvedimento contestato.

63 Per quanto riguarda le condizioni al ricorrere delle quali uno Stato membro è tenuto a risarcire i danni causati ai singoli da violazioni del diritto comunitario ad esso imputabili, emerge dalla giurisprudenza della Corte che esse sono tre: che la norma giuridica violata sia preordinata a conferire diritti ai singoli, che si tratti di violazione sufficientemente qualificata e che esista un nesso causale diretto tra la violazione dell'obbligo incombente allo Stato e il danno subito dai soggetti lesi. La valutazione di tali condizioni dipende da ciascun tipo di situazione (sentenze 5 marzo 1996, cause riunite C-46/93 e C-48/93, Brasserie du pêcheur e Factortame, Racc. pag. I-1029, punto 51; 8 ottobre 1996, cause riunite C-178/94, C-179/94 e da C-188/94 a C-190/94, Dillenkofer e a., Racc. pag. I-4845, punto 21, e 4 luglio 2000, causa C-424/97, Haim, Racc. pag. I-5123, punto 36).

64 Per quanto riguarda più specificamente la seconda questione, la Corte ha già affermato che, da un lato, una violazione del diritto comunitario è sufficientemente qualificata quando uno Stato membro, nell'esercizio del suo potere normativo, ha violato in maniera grave e manifesta i limiti che sono imposti all'esercizio dei suoi poteri (v. citate sentenze Brasserie du pêcheur e Factortame, punto 55, e Dillenkofer e a., punto 25) e che, dall'altro, nell'ipotesi in cui lo Stato membro in argomento, nel momento in cui ha commesso la trasgressione, disponesse soltanto di un margine di discrezionalità considerevolmente ridotto, se non addirittura inesistente, la semplice trasgressione del diritto comunitario può essere sufficiente per accertare l'esistenza di una violazione sufficientemente qualificata (sentenza 23 maggio 1996, causa C-5/94, Hedley Lomas, Racc. pag. I-2553, punto 28).

65 Per determinare se una violazione del diritto comunitario costituisca una violazione sufficientemente qualificata, il giudice nazionale investito di una domanda di risarcimento deve considerare tutti gli elementi che caratterizzano la situazione che gli viene sottoposta. Fra tali elementi compaiono in particolare il grado di chiarezza e di precisione della norma violata, il carattere intenzionale o involontario della trasgressione commessa o del danno causato, la scusabilità o l'inescusabilità di un eventuale errore di diritto, la circostanza che i comportamenti adottati da un'istituzione comunitaria abbiano potuto concorrere all'adozione o al mantenimento in vigore di provvedimenti o di prassi nazionali contrari al diritto comunitario (v. citate sentenze Brasserie du pêcheur e Factortame, punto 56, e Haim, punto 43).

66 Si deve in proposito osservare che le norme comunitarie qui rilevanti sono disposizioni del Trattato vigenti e direttamente applicabili ben prima dei fatti di cui alla causa principale. Tuttavia, all'epoca in cui il sistema fiscale in questione è entrato in vigore, cioè il 1° gennaio 1997, la Corte non aveva ancora pronunciato la citata sentenza de Lasteyrie du Saillant, nella quale essa ha affermato per la prima volta la contrarietà alla libertà di stabilimento dell'obbligo di costituire garanzie per ottenere una sospensione del pagamento di un'imposta sulle plusvalenze mobiliari, obbligo simile per molti aspetti a quello di cui alla causa principale.

67 Di conseguenza, la quarta questione deve essere risolta dichiarando che un ostacolo causato dalla costituzione di una garanzia imposta in violazione del diritto comunitario non può essere eliminato con effetto retroattivo dal semplice svincolo di tale garanzia. La natura dell'atto sulla base del quale la garanzia è stata svincolata non ha alcun rilievo per tale valutazione. Qualora lo Stato membro preveda il pagamento di interessi di mora in occasione della restituzione di una garanzia imposta in violazione del diritto interno, tali interessi sono altresì dovuti nel caso di violazione del diritto comunitario. Spetta poi al giudice del rinvio valutare, in conformità alle linee guida fornite dalla Corte, e nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività, l'esistenza di una responsabilità dello Stato membro interessato per il danno causato dall'obbligo di costituire tale garanzia.

Sulla disciplina applicabile al rimborso delle spese

68 Sebbene il dispositivo della decisione di rinvio indichi soltanto le cinque questioni affrontate qui sopra, risulta dal riferimento contenuto nella medesima decisione alla citata sentenza D che il giudice del rinvio desidera in sostanza ottenere chiarimenti circa la compatibilità con il diritto comunitario della disciplina olandese applicabile al rimborso delle spese. Nel caso specifico, si tratta di una delle questioni a cui il giudice a quo deve dare risposta nella causa principale.

69 Risulta tuttavia da una giurisprudenza costante che l'esigenza di giungere ad un'interpretazione del diritto comunitario che sia utile per il giudice nazionale impone che quest'ultimo definisca il contesto fattuale e normativo in cui si inseriscono le questioni sollevate, o almeno che esso spieghi le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate (v., in particolare, sentenza 26 gennaio 1993, cause

riunite da C-320/90 a C-322/90, Telemarsicabruzzo e a., Racc. pag. I-393, punti 6 e 7; 21 settembre 1999, causa C- 67/96, Albany, Racc. pag. I-5751, punto 39, e 13 aprile 2000, causa C-176/96, Lehtonen e Castors Braine, Racc. pag. I-2681, punto 22).

70 Le informazioni fornite nei provvedimenti di rinvio non servono solo a consentire alla Corte di fornire soluzioni utili, ma anche ad offrire ai governi degli Stati membri e alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni conformemente all'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia. Spetta alla Corte vigilare affinché tale possibilità sia salvaguardata, tenuto conto del fatto che, in virtù della disposizione citata, alle parti interessate vengono trasmessi solo i provvedimenti di rinvio (v., in particolare, ordinanza 23 marzo 1995, causa C-458/93, Saddik, Racc. pag. I-511, punto 13; citate sentenze Albany, punto 40, e Lehtonen e Castors Braine, punto 23).

71 In questo caso, si deve rilevare che le predette condizioni non sono soddisfatte per ciò che riguarda il regime applicabile al rimborso delle spese.

72 Alla luce di quanto sopra, la questione relativa a tale disciplina è irricevibile.

Sulle spese

73 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

1) **Può avvalersi dell'art. 43 CE un cittadino comunitario, come il ricorrente nella causa principale, il quale risieda, dopo il trasferimento della propria residenza, in uno Stato membro, e detenga la totalità delle azioni di società aventi sede in un altro Stato membro.**

2) **L'art. 43 CE deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato membro istituisca un regime impositivo sulle plusvalenze, nel caso di trasferimento di residenza di un contribuente al di fuori di tale Stato membro, come quello di cui alla causa principale, il quale condizioni la sospensione del pagamento di tale imposta alla costituzione di garanzie e non tenga interamente conto delle riduzioni di valore che possono intervenire successivamente al cambio di residenza dell'interessato e che non sono state considerate dallo Stato membro ospitante.**

3) **Un ostacolo causato dalla costituzione di una garanzia imposta in violazione del diritto comunitario non può essere eliminato con effetto retroattivo dal semplice svincolo di tale garanzia. La natura dell'atto sulla base del quale la garanzia è stata svincolata non ha alcun rilievo per tale valutazione. Qualora lo Stato membro preveda il pagamento di interessi di mora in occasione della restituzione di una garanzia imposta in violazione del diritto interno, tali interessi sono altresì dovuti nel caso di violazione del diritto comunitario. Spetta poi al giudice del rinvio valutare, in conformità alle linee guida fornite dalla Corte, e nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività, l'esistenza di una responsabilità dello Stato membro interessato per il danno causato dall'obbligo di costituire tale garanzia.**

Firme