Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

12 luglio 2012 *

«Inadempimento di uno Stato — Articoli 18 CE, 39 CE e 43 CE — Articoli 28 e 31 dell'Accordo SEE — Legislazione tributaria — Trasferimento della residenza di un contribuente all'estero — Obbligo di includere nella base imponibile dell'ultimo esercizio fiscale qualsiasi reddito non imputato — Perdita dell'eventuale vantaggio rappresentato dalla dilazione del debito d'imposta»

Nella causa C-269/09,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'articolo 226 CE, proposto il 15 luglio 2009,

Commissione europea, rappresentata da R. Lyal e F. Jimeno Fernández, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno di Spagna, rappresentato da M. Muñoz Pérez, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuto,

sostenuto da:

Repubblica federale di Germania, rappresentata da M. Lumma, C. Blaschke e K. Petersen, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

Regno dei Paesi Bassi, rappresentato da C. Wissels e M. de Ree, in qualità di agenti,

Repubblica portoghese, rappresentata da L. Inez Fernandes, in qualità di agente,

intervenienti,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits e dalla sig.ra M. Berger (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

* Lingua processuale: lo spagnolo.

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 29 giugno 2011,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il suo ricorso, la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che, adottando e mantenendo all'articolo 14 della legge n. 35/2006, relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche e recante parziale modifica delle leggi relative alle imposte sulle società, sul reddito dei non residenti e sul patrimonio (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio), del 28 novembre 2006 (BOE n. 285, del 29 novembre 2006, pag. 41734, e – per rettifica – BOE n. 57, del 7 marzo 2007, pag. 9634), una disposizione che obbliga i contribuenti che trasferiscono la loro residenza all'estero ad includere qualsiasi reddito non imputato nella base imponibile dell'ultimo esercizio fiscale per il quale essi sono stati considerati come contribuenti residenti, il Regno di Spagna ha violato gli obblighi ad esso incombenti in forza degli articoli 18 CE, 39 CE e 43 CE, nonché degli articoli 28 e 31 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l'«Accordo SEE»).

Contesto normativo spagnolo

2 L'articolo 14, paragrafo 1, della legge n. 35/2006, che disciplina i criteri di imputazione temporale dei redditi imponibili, detta la seguente regola generale:

«I redditi e le spese che determinano il reddito da includere nella base imponibile sono imputati al periodo d'imposta corrispondente, secondo i seguenti criteri:

a) I redditi da lavoro e da capitali sono imputati al periodo d'imposta nel corso del quale essi sono esigibili dai loro beneficiari.

b) I redditi da attività economiche sono imputati ai sensi delle disposizioni della normativa relativa all'imposta sulle società, salve le norme particolari che possono essere stabilite per legge.

c) Le plusvalenze e le minusvalenze sono imputate al periodo d'imposta nel corso del quale ha luogo la modifica patrimoniale».

3 L'articolo 14, paragrafo 2, di tale legge prevede una serie di regole speciali relative all'imputazione temporale di diversi tipi di reddito.

4 L'articolo 14, paragrafo 3, di detta legge dispone quanto segue:

«In caso di perdita della sua qualità di contribuente a motivo di un cambiamento di residenza, tutti i redditi non ancora imputati della persona interessata dovranno essere inclusi nella base imponibile corrispondente all'ultimo periodo d'imposta che deve essere oggetto di dichiarazione a titolo di tale imposta, alle condizioni previste dalla legge, procedendo eventualmente ad un'autoliquidazione complementare senza applicazione di sanzioni né interessi di mora né sovrattasse».

Il procedimento precontenzioso

5 Ritenendo che la legislazione nazionale relativa al trattamento fiscale riservato ad una persona fisica che trasferisce la sua residenza al di fuori della Spagna violasse gli articoli 18 CE, 39 CE e 43 CE, nonché gli articoli 28 e 31 dell'Accordo SEE, la Commissione ha inviato, il 29 febbraio 2008, una lettera di diffida al Regno di Spagna, in cui ha sostenuto in particolare che tale trattamento discriminatorio penalizza le persone che intendono lasciare detto Stato membro rispetto a quelle che vi rimangono, giacché le prime sono obbligate a versare l'imposta al momento del loro trasferimento senza avere la possibilità di dilazionare tale pagamento.

6 Nella sua risposta del 7 maggio 2008 il Regno di Spagna ha indicato i motivi per cui riteneva che il regime di cui trattasi non infrangesse il Trattato CE, né l'Accordo SEE.

7 Non essendo stata persuasa dagli argomenti presentati dal Regno di Spagna, il 17 ottobre 2008 la Commissione ha inviato un parere motivato a detto Stato membro, concedendogli un termine di due mesi per adottare i provvedimenti necessari per conformarsi a tale parere.

8 Con una lettera del 18 dicembre 2008 lo Stato membro suddetto ha in sostanza ribadito gli argomenti già fatti valere nella sua precedente comunicazione.

9 Non essendo stata convinta da tale risposta, la Commissione ha proposto il presente ricorso.

10 Con ordinanza del 25 novembre 2009 il presidente della Corte ha autorizzato la Repubblica federale di Germania, il Regno dei Paesi Bassi e la Repubblica portoghese a intervenire nel presente procedimento, a sostegno delle conclusioni del Regno di Spagna.

Sul ricorso

Argomenti delle parti

11 La Commissione ritiene che la legislazione spagnola di cui trattasi sfavorisca, sul piano finanziario, le persone fisiche che trasferiscono all'estero la loro residenza, prevedendo l'imputazione, sulla base imponibile dell'ultimo esercizio nel corso del quale tali persone erano residenti, dei redditi in attesa d'imputazione. Tali persone sarebbero così tenute a versare l'imposta al momento del trasferimento della loro residenza, mentre i contribuenti che mantengono la loro residenza nel territorio spagnolo non sarebbero assoggettati ad un obbligo siffatto. Tale legislazione autorizzerebbe pertanto un trattamento discriminatorio, mentre invece dovrebbe applicarsi una medesima regola, indipendentemente dal fatto che la persona fisica mantenga o no la propria residenza in detto territorio.

12 La Commissione fonda la propria argomentazione, in sostanza, sui principi enunciati nella sentenza dell'11 marzo 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02 (Racc. pag. I-2409), pur ammettendo che quest'ultima pronuncia riguarda fatti diversi da quelli in esame nella presente causa.

13 Preliminarmente, all'argomento secondo cui le restrizioni che la legislazione spagnola in parola può comportare sono in ogni caso assai modeste, l'istituzione suddetta replica affermando che, secondo una giurisprudenza costante, costituisce una restrizione qualsiasi provvedimento nazionale che, pur se applicabile senza discriminazioni in base alla nazionalità, possa ostacolare o rendere meno interessante l'esercizio, da parte dei cittadini dell'Unione, della libertà di stabilimento garantita dal Trattato.

14 Ritenendo che detta legislazione costituisca dunque un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori e alla libertà di stabilimento, la Commissione riconosce che essa potrebbe, in linea di principio, essere giustificata da motivi di interesse generale, attinenti alla necessità di garantire la riscossione efficace delle imposte e la ripartizione del potere impositivo. L'istituzione ricorrente contesta tuttavia il carattere proporzionato di tale legislazione.

15 Al riguardo, la Commissione sostiene, in primo luogo, che l'efficacia del regime fiscale nazionale non può essere minacciata, dal momento che esistono altri strumenti appropriati che consentono di garantirla, in particolare la direttiva 76/308/CEE del Consiglio, del 15 marzo 1976, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure (GU L 73, pag. 18), come modificata dalla direttiva 2001/44/CE del Consiglio, del 15 giugno 2001 (GU L 175, pag. 17; in prosieguo: la «direttiva 76/308»), la direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi (GU L 336, pag. 15), come modificata dalla direttiva 2004/106/CE del Consiglio, del 16 novembre 2004 (GU L 359, pag. 30; in prosieguo: la «direttiva 77/799»), e la direttiva 2008/55/CE del Consiglio, del 26 maggio 2008, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure (GU L 150, pag. 28).

16 Per quanto riguarda l'allegazione del Regno di Spagna relativa alla presunta insufficienza dei suddetti strumenti legislativi dell'Unione a garantire l'efficacia dei sistemi fiscali, la Commissione sostiene che sono gli Stati membri a dover adottare i meccanismi necessari per assicurare un'efficace attuazione di tali direttive e a dover correggere determinate carenze eventualmente riscontrate in occasione della concreta applicazione del sistema di assistenza reciproca. Per contro, gli Stati membri non possono adottare provvedimenti che, come la legislazione nazionale di cui trattasi, comportino discriminazioni.

17 Rispondendo all'argomento secondo cui essa stessa avrebbe riconosciuto l'inefficacia di detti strumenti legislativi, la Commissione sostiene che il Regno di Spagna si è limitato a menzionare passaggi isolati dell'esposizione dei motivi della proposta di direttiva del Consiglio sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure, del 2 febbraio 2009 [COM(2009) 28 def.], al fine di suffragare la propria tesi. Difendendo i motivi che hanno portato a tale proposta di direttiva, la Commissione sostiene che quest'ultima mira a introdurre una serie di miglioramenti e non a far adottare un nuovo sistema di assistenza, il che vale, a suo avviso, anche per la normativa sullo scambio d'informazioni. Inoltre, la Commissione contesta le conclusioni che il Regno di Spagna trae da tale proposta, segnatamente quanto al numero di crediti effettivamente riscossi rispetto al totale di quelli che sono stati oggetto di un reclamo.

18 In secondo luogo, la Commissione, pur senza contestare il diritto degli Stati membri di applicare la loro legislazione fiscale ai redditi percepiti nel loro territorio, anche quando il contribuente abbia trasferito le proprie attività in un altro Stato membro, afferma che la tutela della ripartizione del potere impositivo non giustifica che le regole applicabili ai contribuenti siano modificate sulla sola base di un trasferimento di residenza all'estero.

19 A tal proposito, la Commissione esprime i suoi dubbi riguardo alla pertinenza nel caso di specie, da un lato, della sentenza del 3 ottobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04 (Racc. pag. I-9461), in quanto nella vicenda all'origine di quella sentenza non era avvenuto alcun trasferimento di residenza del contribuente in un altro Stato membro, e, dall'altro, della sentenza del 12 luglio 2005, Schempp, C-403/03 (Racc. pag. I-6421), in particolare a motivo del fatto che, in quest'ultima sentenza, il trasferimento di residenza non comportava un diverso trattamento fiscale del contribuente e non veniva pregiudicata la libertà di circolazione o di stabilimento.

20 Del pari, detta istituzione contesta il riferimento operato alla sentenza del 7 settembre 2006, N, C-470/04 (Racc. pag. I-7409), dal momento che, in quest'ultima, la Corte ha ammesso che il debito d'imposta poteva essere determinato al momento del trasferimento di residenza, ciò che essa ritiene legittimo, a differenza della legislazione di cui trattasi nella presente causa che prevede anche il pagamento di tale debito.

21 In questo stesso contesto, la Commissione respinge altresì l'insieme degli argomenti dedotti a sostegno di un'applicazione della sentenza del 22 dicembre 2008, Truck Center, C-282/07 (Racc. pag. I-10767), sottolineando, in particolare, il diverso carattere dell'imposizione in esame nella causa che aveva dato luogo a tale sentenza.

22 In terzo luogo, per quanto riguarda l'asserita perdita dei legami tra il contribuente e l'amministrazione fiscale spagnola al momento del trasferimento della residenza del medesimo all'estero, la Commissione contesta il fatto che tale contribuente perda qualsiasi legame con detta amministrazione e che pertanto, a motivo di tale trasferimento, il pagamento di un eventuale debito d'imposta non possa più essere

23 Inoltre, rispondendo all'argomento secondo cui il contribuente che trasferisce la richiesto attraverso esecuzione forzata o riscossione coattiva.sua residenza all'estero avrebbe la possibilità di differire il pagamento dell'imposta fornendo talune garanzie, senza che comunque queste ultime siano più gravose di quelle richieste al contribuente che continua a risiedere in Spagna, la Commissione rammenta che quest'ultimo beneficia automaticamente di una possibilità di dilazione del pagamento dell'imposta, senza essere tenuto a conformarsi alle prescrizioni imposte invece al contribuente che trasferisce la propria residenza in un altro Stato membro.

24 Per quanto riguarda l'applicazione della legislazione di cui trattasi agli Stati contraenti dell'Accordo SEE che non rivestano la qualità di membri dell'Unione, la Commissione sottolinea che, sebbene le direttive richiamate al punto 15 della presente sentenza non siano applicabili a tali Stati, il suo ragionamento è però ugualmente valido nel caso in cui sia stata stipulata una convenzione contro le doppie imposizioni contenente una clausola di scambio d'informazioni. Inoltre, essa rammenta che, nel caso in cui, tenuto conto dell'assenza di meccanismi equivalenti a quelli predisposti dalle citate direttive, non esista alcuno strumento diretto che consenta di riscuotere un debito d'imposta, il contribuente interessato può nondimeno possedere dei beni in Spagna, sui quali è possibile adottare misure di riscossione e di esecuzione.

25 In primo luogo, il Regno di Spagna, sostenuto a tal proposito dalla Repubblica portoghese, contesta il fatto che la legislazione di cui trattasi costituisca una restrizione delle libertà fondamentali invocate dalla Commissione e si oppone all'applicazione della citata sentenza Lasteyrie du Saillant alla presente causa, sottolineando che tale legislazione riguarda l'imposizione non già di plusvalenze latenti, bensì di redditi già realizzati.

26 Al riguardo, il Regno di Spagna e la Repubblica portoghese fanno parimenti valere, da un lato, che, in forza di tale legislazione, il contribuente che trasferisce il proprio domicilio fiscale non risulta obbligato al pagamento di un'imposta su un reddito che non ha ancora realizzato e del quale dunque non dispone.

27 Dall'altro lato, detta legislazione, prevedendo unicamente una presa in considerazione anticipata di redditi già conseguiti in Spagna e non il pagamento di un'imposta su redditi futuri, non potrebbe in alcun caso comportare una doppia imposizione. Di conseguenza, una legislazione siffatta non potrebbe avere un'influenza negativa sulla decisione di una persona di esercitare la propria libertà di circolazione, di soggiorno o di stabilimento.

28 In secondo luogo, il Regno di Spagna, sostenuto da tutti gli Stati membri intervenuti nella controversia, fa valere che, anche a supporre che la legislazione di cui trattasi costituisca una restrizione delle libertà invocate dalla Commissione, essa è giustificata dagli obiettivi di interesse generale diretti a garantire l'equilibrio della ripartizione del potere d'imposizione tra gli Stati membri, la riscossione efficace delle imposte, nonché la coerenza del regime fiscale spagnolo.

29 Quanto alla tutela dell'equilibrio della ripartizione del potere d'imposizione, il Regno di Spagna afferma che la citata sentenza N è pertinente ai fini dell'analisi di detta legislazione, giacché quest'ultima persegue un obiettivo identico a quello perseguito dalla normativa neerlandese esaminata nella causa all'origine di quella sentenza.

30 Per quanto riguarda la garanzia della riscossione delle imposte, tale Stato membro sottolinea che la legislazione di cui trattasi mira ad evitare che venga differita la presa in considerazione di redditi già conseguiti da contribuenti che, non avendo più la loro residenza in Spagna, perdono in tal modo qualunque legame con l'amministrazione tributaria spagnola.

31 Lo Stato membro convenuto richiama a tal proposito, da un lato, la consolidata giurisprudenza secondo cui, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono, di norma, paragonabili. Dall'altro, esso sottolinea il fatto che i contribuenti residenti sono direttamente assoggettati al controllo dell'amministrazione tributaria dello Stato membro interessato, il quale può pertanto garantire la riscossione forzata delle imposte. Al contrario, per quanto riguarda i non residenti, la riscossione dell'imposta richiederebbe in ogni caso l'assistenza dell'amministrazione tributaria dello Stato di residenza.

32 Ciò premesso, sarebbe evidente che la perdita dello status di residente spagnolo da parte di un contribuente comporta, per l'amministrazione spagnola, limitazioni di ordine giuridico e pratico che rendono ardua o impediscono la liquidazione dei debiti d'imposta nonché l'esercizio dei poteri che tale amministrazione detiene in materia di riscossione.

33 In tale contesto, il Regno di Spagna fa valere che i meccanismi interni e gli strumenti di cooperazione dell'Unione non si collocano sul medesimo piano. Non potrebbe pertanto negarsi che possa essere giustificata una disposizione diretta proprio ad eliminare le principali difficoltà di riscossione nel caso in cui il debitore sia un contribuente non residente, anche là dove sia possibile ricorrere ad un meccanismo di cooperazione. Inoltre, il suddetto Stato membro, sostenuto in particolare dalla Repubblica federale di Germania, deduce che tale posizione è stata ammessa dalla Corte nella citata sentenza Truck Center.

34 Per quanto riguarda l'argomento relativo all'obiettivo diretto a garantire la coerenza del sistema fiscale, il Regno di Spagna, sostenuto su questo punto in particolare dalla Repubblica portoghese, afferma che la perdita, per il contribuente che trasferisce la propria residenza all'estero, dei legami con l'amministrazione tributaria nazionale giustifica l'applicazione a quest'ultimo di una diversa legislazione e il venir meno del vantaggio rappresentato dal pagamento differito dell'imposta.

35 In terzo luogo, il Regno di Spagna, sostenuto dalla Repubblica federale di Germania e dalla Repubblica portoghese, sostiene che la legislazione di cui trattasi è proporzionata alla realizzazione degli obiettivi perseguiti, giacché le direttive 76/308, 77/799 e 2008/55 si sarebbero rivelate notoriamente insufficienti per garantire l'efficacia del sistema fiscale, come sarebbe stato riconosciuto in diverse occasioni, in particolare nei lavori preparatori di atti legislativi, non soltanto dalla Commissione, ma anche dal Comitato economico e sociale europeo, nonché dal Consiglio dell'Unione europea. Tali istituzioni avrebbero pertanto ammesso che gli strumenti di assistenza reciproca esistenti sono inadeguati e necessitano di una riforma sostanziale.

36 Il governo spagnolo, fondandosi sulla comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento ed al Comitato economico e sociale europeo, intitolata «Tassazione in uscita e necessità di coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri», del 19 dicembre 2006 [COM(2006) 825 def.], nonché sulla risoluzione del Consiglio, del 2 dicembre 2008, sul coordinamento in materia di tassazione in uscita (GU C 323, pag. 1), afferma che, data la scarsa – se non nulla – probabilità di riuscire a riscuotere i debiti d'imposta di un contribuente che abbia trasferito la propria residenza al di fuori della Spagna ricorrendo al sistema di assistenza reciproca esistente, una riscossione siffatta implica costi amministrativi manifestamente sproporzionati.

37 Il Regno di Spagna nega che esistano strumenti meno restrittivi di quelli predisposti dalla legislazione nazionale di cui trattasi. La posizione adottata dalla Commissione riconoscerebbe, indubbiamente, allo Stato membro di uscita un diritto di imposizione, ma priverebbe il medesimo dei meccanismi efficaci che consentono di ottenere la riscossione dell'imposta.

38 La Repubblica federale di Germania sottolinea, in primo luogo, che la legislazione di cui trattasi non si ricollega né direttamente né indirettamente alla nazionalità del contribuente. Infatti, atteso che tale legislazione non stabilirebbe alcuna distinzione tra i contribuenti residenti ed i contribuenti non residenti, il trasferimento di residenza in un altro Stato membro rappresenterebbe la sola differenziazione operata. Benché non sia escluso che siffatta legislazione possa avere un'incidenza sull'esercizio dei diritti scaturenti dalle libertà fondamentali invocate nella presente causa, le restrizioni eventualmente causate da tale legislazione sarebbero limitate, in quanto quest'ultima riguarderebbe soltanto la tassazione di redditi già realizzati ed il debito d'imposta che ne risulta corrisponderebbe ad una somma che il debitore ha già percepito.

39 In secondo luogo, ritenendo che modeste restrizioni delle libertà fondamentali siano comunque giustificate, la Repubblica federale di Germania sostiene, quanto all'argomento relativo alla necessità di garantire l'efficacia della riscossione delle imposte, che la citata sentenza FKP Scorpio Konzertproduktionen è applicabile al caso di specie.

40 Benché la Corte, nella citata sentenza N, abbia dichiarato che occorreva ricorrere all'assistenza reciproca amministrativa prevista dalle direttive 76/308 e 77/799, il suddetto Stato membro sostiene che il primato dell'assistenza reciproca può essere riconosciuto soltanto qualora quest'ultima offra analoghe possibilità di riscossione – il che non avverrebbe nel caso di specie – e che il ricorso a tale assistenza è escluso qualora la possibilità di metterla in atto esista soltanto in linea teorica.

41 In tale contesto, la Repubblica federale di Germania respinge l'argomento della Commissione secondo cui le difficoltà esistenti sono imputabili a carenze degli Stati membri nella trasposizione, segnatamente, della direttiva 76/308, tenuto conto che, a suo avviso, la Commissione propende, in linea di principio, per un obbligo incondizionato degli Stati membri di ricorrere agli strumenti dell'Unione. Tuttavia, la Corte avrebbe dichiarato, nella sentenza del 27 gennaio 2009, Persche, C-318/07 (Racc. pag. I-359), che gli Stati membri non sono tenuti a ricorrere ai meccanismi dell'Unione se tale modo di procedere non pare loro idoneo a conseguire un esito positivo.

42 La Repubblica federale di Germania sostiene inoltre che una rinuncia alla legislazione nazionale di cui trattasi permetterebbe al contribuente, eventualmente, di sottrarsi totalmente all'imposizione. Ciò si verificherebbe a fortiori qualora il contribuente abbia trasferito la propria residenza in un paese terzo, dal momento che in quest'ultimo caso gli strumenti legislativi dell'Unione non si applicano. Tale legislazione dovrebbe, di conseguenza, essere mantenuta per garantire l'efficacia della riscossione delle imposte.

43 Il Regno dei Paesi Bassi, che condivide tutti gli argomenti invocati dal Regno di Spagna, ritiene, inoltre, che la Commissione non abbia sufficientemente dimostrato che la legislazione di cui trattasi è contraria agli articoli 28 e 31 dell'Accordo SEE.

44 Il Regno dei Paesi Bassi deduce, a tal proposito, che, tenuto conto degli strumenti di assistenza reciproca previsti dalle direttive 76/308, 77/799 e 2008/55, l'argomento della Commissione, secondo il quale le autorità spagnole disporrebbero di misure meno restrittive per garantire l'efficacia del sistema fiscale ricorrendo a tali strumenti, sarebbe inoperante nella misura in cui tali direttive non sono applicabili agli Stati contraenti dell'Accordo SEE che non rivestono la qualità di membri dell'Unione.

45 Dal momento che il Regno di Spagna non ha stipulato con il Regno di Norvegia, e neppure con la Repubblica d'Islanda o il Principato del Liechtenstein, un trattato bilaterale che preveda l'assistenza reciproca per la percezione o la riscossione delle imposte, in caso di trasferimento della residenza del contribuente in uno degli Stati suddetti, le autorità spagnole non disporrebbero di alcuno strumento che consenta loro di instaurare una cooperazione effettiva con le autorità di tali Stati. Di conseguenza, poiché il Regno di Spagna non sarebbe in grado di adottare le misure dirette alla riscossione dei debiti d'imposta nell'ipotesi in cui il contribuente interessato non vi abbia spontaneamente adempiuto, il carattere proporzionato della misura fiscale di cui trattasi non potrebbe essere contestato.

46 La Repubblica portoghese, da un lato, aggiunge che la presente causa deve essere esaminata alla luce dei principi delineati nella citata sentenza N e, dall'altro, per quanto riguarda la giustificazione attinente alla necessità di garantire la riscossione efficace delle imposte, contesta l'applicazione, nella presente causa, della giurisprudenza secondo cui è consentito agli Stati membri richiedere ad un contribuente che reclami un vantaggio fiscale di fornire pertinenti documenti giustificativi, in modo da poter procedere alle verifiche del caso, in quanto la presente causa non riguarda la concessione di un vantaggio siffatto.

Giudizio della Corte

47 In limine, è opportuno ricordare che, per giurisprudenza costante, anche se la materia delle imposte dirette rientra, allo stato attuale dello sviluppo del diritto dell'Unione, nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono però esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione (v., segnatamente, sentenze del 20 gennaio 2011, Commissione/Grecia, C-155/09, Racc. pag. I-65, punto 39; del 16 giugno 2011, Commissione/Austria, C-10/10, Racc. pag. I-5389, punto 23; del 1° dicembre 2011, Commissione/Belgio, C-250/08, Racc. pag. I-12341, punto 33, e Commissione/Ungheria, C-253/09, Racc. pag. I-12391, punto 42).

48 Si deve pertanto esaminare se la legislazione nazionale di cui trattasi, relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche, la quale obbliga i contribuenti che trasferiscono all'estero la loro residenza ad includere qualsivoglia reddito non imputato nella base imponibile dell'ultimo esercizio fiscale per il quale essi sono stati considerati come contribuenti residenti, costituisca una restrizione delle libertà di circolazione delle persone sancite agli articoli 18 CE, 39 CE e 43 CE, nonché agli articoli 28 e 31 dell'Accordo SEE.

Sulle censure relative ad una violazione delle disposizioni del Trattato

49 Per quanto riguarda le censure relative alla violazione degli articoli 18 CE, 39 CE e 43 CE, si deve rammentare che l'articolo 18 CE, che stabilisce in maniera generale il diritto per ogni cittadino dell'Unione di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, trova un'espressione specifica negli articoli 39 CE, per quanto riguarda la libera circolazione dei lavoratori, e 43 CE, per quanto riguarda la libertà di stabilimento (v. sentenze del 17 gennaio 2008, Commissione/Germania, C-152/05, Racc. pag. I-39, punto 18; Commissione/Grecia, cit., punto 41, e Commissione/Ungheria, cit., punto 44).

50 Si deve pertanto esaminare il regime fiscale di cui trattasi alla luce degli articoli 39 CE e 43 CE, prima di esaminarlo alla luce dell'articolo 18 CE per quanto riguarda le persone che si spostano da uno Stato membro in un altro Stato membro al fine di insediarvisi per ragioni non connesse all'esercizio di un'attività economica.

– Sull'esistenza di restrizioni degli articoli 39 CE e 43 CE

51 L'insieme delle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione delle persone mira a facilitare, ai cittadini dell'Unione, l'esercizio di attività professionali di qualsivoglia natura nell'intero territorio dell'Unione stessa ed osta ai provvedimenti che potrebbero sfavorire detti cittadini qualora costoro intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro (v. citate sentenze Commissione/Germania, punto 21; Commissione/Grecia, punto 43, e Commissione/Ungheria, punto 46).

52 Pur se, secondo il loro tenore letterale, le citate disposizioni mirano a garantire il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante, si deve constatare che, in tale contesto, i cittadini degli Stati membri dispongono, in particolare, del diritto, conferito loro direttamente dal Trattato, di lasciare il loro paese d'origine per recarsi nel territorio di un altro Stato membro e di soggiornare in quest'ultimo al fine di esercitare un'attività economica (v. in tal senso, segnatamente, sentenze del 15 dicembre 1995, Bosman, C-415/93, Racc. pag. I-4921, punto 95, e del 1º aprile 2008, Gouvernement de la Communauté française e gouvernement wallon, C-212/06, Racc. pag. I-1683, punto 44).

53 Disposizioni che impediscano ad un cittadino di uno Stato membro di lasciare il suo Stato di origine per esercitare il suo diritto di libera circolazione, o che lo dissuadano dal farlo, costituiscono quindi ostacoli a tale libertà anche se si applicano indipendentemente dalla cittadinanza dei lavoratori interessati (v., in particolare, sentenza dell'11 settembre 2007, Commissione/Germania, C-318/05, Racc. pag. I-6957, punto 115).

54 Inoltre, da costante giurisprudenza risulta altresì che devono essere considerate come restrizioni della libera circolazione delle persone tutte le misure che vietino, ostacolino o rendano meno interessante l'esercizio di tale libertà (v., per quanto riguarda la libertà di stabilimento, sentenze del 5 ottobre 2004, CaixaBank France, C-442/02, Racc. pag. I-8961, punto 11, e del 29 novembre 2011, National Grid Indus, C-371/10, Racc. pag. I-12273, punto 36).

55 Si deve pertanto constatare che, diversamente da quanto sostenuto dalla Repubblica federale di Germania e dalla Repubblica portoghese, una restrizione della libera circolazione delle persone ancorché limitata o di minore importanza è vietata dagli articoli 39 CE e 43 CE (v., per quanto riguarda la libertà di stabilimento, sentenze del 28 gennaio 1986, Commissione/Francia, 270/83, Racc. pag. 273, punto 21; del 15 febbraio 2000, Commissione/Francia, C-34/98, Racc. pag. I-995, punto 49, e de Lasteyrie du Saillant, cit., punto 43).

56 Nel caso di specie, l'articolo 14, paragrafo 3, della legge n. 35/2006, anche se non vieta a un contribuente residente in Spagna di esercitare il proprio diritto alla libera circolazione, è però idoneo a limitare l'esercizio di tale diritto, avendo detta norma, perlomeno, un effetto dissuasivo nei confronti dei contribuenti che intendano insediarsi in un altro Stato membro.

57 Infatti, in forza della legislazione nazionale di cui trattasi, il trasferimento della residenza al di fuori del territorio spagnolo, nell'ambito dell'esercizio dei diritti garantiti dagli articoli 39 CE e 43 CE, comporta l'obbligo, per il contribuente, di versare l'imposta prima di quanto siano tenuti a fare i contribuenti che continuano a risiedere in Spagna. Tale diversità di trattamento può sfavorire, sul piano finanziario, le

persone che trasferiscono la loro residenza all'estero, prevedendo l'inclusione, nella base imponibile dell'ultimo esercizio nel corso del quale tali persone erano residenti, dei redditi in attesa d'imputazione (v., per analogia, citate sentenze de Lasteyrie du Saillant, punto 46, e N, punto 35).

58 È pur vero che, come sostengono il Regno di Spagna, la Repubblica federale di Germania, il Regno dei Paesi Bassi e la Repubblica portoghese, la legislazione spagnola di cui trattasi riguarda soltanto la tassazione di redditi già realizzati e fiscalmente percepiti. Il debitore del debito d'imposta non è pertanto assoggettato ad un'imposta supplementare in occasione del trasferimento della sua residenza. Egli è unicamente privato di un vantaggio idoneo a facilitare il pagamento di tale debito.

59 Tuttavia, non può negarsi che la soppressione di tale vantaggio costituisce uno svantaggio manifesto in termini di cassa. Al riguardo, la Corte ha dichiarato ripetutamente che l'esclusione di un vantaggio di cassa in un contesto transfrontaliero, malgrado che esso venisse concesso in una situazione equivalente nel territorio nazionale, costituiva una restrizione della libertà di stabilimento (v. in tal senso, segnatamente, sentenze dell'8 marzo 2001, Metallgesellschaft e a., C-397/98 e C-410/98, Racc. pag. I-1727, punti 44, 54 e 76; del 21 novembre 2002, X e Y, C-436/00, Racc. pag. I-10829, punti 36-38; del 13 dicembre 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Racc. pag. I-10837, punto 32, e del 29 marzo 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Racc. pag. I-2647, punto 29).

60 Orbene, nel caso di specie, la diversità di trattamento in tal modo constatata non trova spiegazione in un'oggettiva differenza di situazioni. Infatti, rispetto alla legislazione di uno Stato membro diretta a tassare i redditi realizzati, la situazione di una persona che trasferisce la propria residenza in un altro Stato membro è simile a quella di una persona che mantenga la propria residenza nel primo Stato membro, per quanto riguarda la tassazione dei redditi già realizzati in questo Stato membro prima del trasferimento di residenza (v., per analogia, sentenza National Grid Indus, cit., punto 38).

61 Pertanto, è giocoforza constatare che il provvedimento di cui trattasi nel procedimento principale è idoneo ad ostacolare l'esercizio delle libertà sancite agli articoli 39 CE e 43 CE.

– Sulla giustificazione delle restrizioni

62 Risulta da una giurisprudenza consolidata che i provvedimenti nazionali in grado di ostacolare o di rendere meno interessante l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato possono nondimeno essere consentiti, a condizione che essi perseguano un obiettivo di interesse generale, che siano idonei a garantire la realizzazione di quest'ultimo e che non eccedano quanto è necessario per raggiungere l'obiettivo perseguito (v., in particolare, citate sentenze del 17 gennaio 2008, Commissione/Germania, punto 26; Commissione/Grecia, punto 51; Commissione/Ungheria, punto 69, e National Grid Indus, punto 42).

63 Occorre pertanto esaminare se la diversità di trattamento, risultante dalla legislazione di cui trattasi, tra le persone che intendono trasferire la loro residenza in un altro Stato membro e quelle che mantengono la loro residenza in Spagna possa essere giustificata da motivi imperativi di interesse generale, quali quelli invocati dal Regno di Spagna e dagli Stati membri intervenuti a sostegno delle conclusioni di quest'ultimo, vale a dire la riscossione efficace dei crediti d'imposta, la ripartizione equilibrata del potere d'imposizione tra gli Stati membri e la necessità di preservare la coerenza del regime fiscale.

64 Quanto alla giustificazione relativa alla necessità di garantire la riscossione efficace del debito d'imposta, si deve constatare, in limine, che la Corte ha riconosciuto che tale necessità poteva giustificare una restrizione delle libertà fondamentali (v., in tal senso, sentenza FKP Scorpio Konzertproduktionen, cit., punto 35).

65 Al riguardo, il Regno di Spagna fa valere, in particolare, che la legislazione di cui trattasi mira ad evitare che venga differita la presa in considerazione di redditi già ottenuti dai contribuenti i quali, cessando di risiedere nel territorio nazionale, perdono per ciò stesso qualsiasi legame con l'amministrazione tributaria di tale Stato membro, ciò che renderebbe arduo o impedirebbe, per ragioni sia giuridiche che pratiche, la riscossione delle imposte. In numerosi casi, la localizzazione del debitore dell'imposta sarebbe assai difficile. Inoltre, il Regno di Spagna contesta l'affermazione della Commissione secondo cui i contribuenti che non risiedono in Spagna percepiscono spesso dei redditi o possiedono una parte significativa del loro patrimonio in tale Stato membro.

66 Di conseguenza, secondo tale Stato membro, la legislazione di cui trattasi è proporzionata all'obiettivo perseguito, in quanto gli strumenti di cooperazione amministrativa e di assistenza reciproca tra gli Stati membri dell'Unione si sarebbero rivelati notoriamente insufficienti per garantire l'efficacia del sistema fiscale.

67 La Commissione ammette che la riscossione immediata del debito d'imposta, al momento del trasferimento della residenza del contribuente in un altro Stato membro, può, in linea di principio, essere giustificata dal motivo di interesse generale attinente alla necessità di garantire l'efficace riscossione dei debiti d'imposta. Essa ritiene tuttavia che detta misura ecceda quanto è necessario per raggiungere tale obiettivo e che debba dunque essere considerata sproporzionata, giacché gli Stati membri possono ricorrere ai meccanismi previsti dalle direttive 76/308, 77/799 e 2008/55.

68 A tal proposito, è giocoforza constatare che, contrariamente a quanto sostenuto dal Regno di Spagna, dalla Repubblica federale di Germania, dal Regno dei Paesi Bassi e dalla Repubblica portoghese, i meccanismi di cooperazione esistenti tra le autorità degli Stati membri a livello dell'Unione sono sufficienti per consentire allo Stato membro di origine di effettuare la riscossione del debito d'imposta in un altro Stato membro (v., in tal senso, sentenza National Grid Indus, cit., punto 78).

69 A questo scopo occorre rammentare che, poiché il debito d'imposta è determinato definitivamente nel momento in cui il contribuente trasferisce la sua residenza in un altro Stato membro, l'assistenza richiesta allo Stato membro ospitante riguarderà unicamente la riscossione di tale debito e non l'accertamento definitivo dell'importo dell'imposizione.

70 Orbene, l'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 2008/55 dispone che «[l]'autorità adita fornisce all'autorità richiedente, su sua richiesta, tutte le informazioni utili per il recupero del credito». Tale direttiva consente quindi allo Stato membro di origine di ottenere dall'autorità competente dello Stato membro ospitante informazioni relative al trasferimento della residenza di una persona fisica in quest'ultimo Stato membro, nei limiti in cui esse siano necessarie al fine di consentire allo Stato membro di origine di riscuotere un credito d'imposta che esisteva già al momento di tale trasferimento.

71 Inoltre, la direttiva suddetta, in particolare ai suoi articoli 5-9, offre alle autorità dello Stato membro di origine un ambito di cooperazione e di assistenza che prevede anche il riconoscimento di titoli esecutivi, nonché l'adozione di misure conservative idonee a consentire in seguito la riscossione effettiva del credito d'imposta nello Stato membro ospitante (v., in tal senso, sentenza National Grid Indus, cit., punto 78).

72 Occorre altresì constatare, a tal proposito, che non è escluso che nella pratica gli strumenti di cooperazione summenzionati non funzionino sempre in modo soddisfacente e senza intralci. Tuttavia, gli Stati membri non possono appellarsi alle difficoltà eventualmente incontrate per ottenere le informazioni richieste o alle carenze che potrebbero manifestarsi nella cooperazione tra le loro amministrazioni tributarie per ricavarne una giustificazione della restrizione delle libertà fondamentali garantite dal Trattato (v., in tal senso, sentenza del 4 marzo 2004, Commissione/Francia, C-334/02, Racc. pag. I-2229, punto 33).

73 In tale contesto, gli Stati membri che sono intervenuti a sostegno delle conclusioni del Regno di Spagna si richiamano alla citata sentenza Truck Center, nella quale la Corte ha in particolare consentito, alla luce della possibilità di riscossione forzata, che fosse applicata, a contribuenti non residenti, una tecnica d'imposizione diversa da quella riservata ai contribuenti residenti, vale a dire un'imposizione alla fonte.

74 Anche ammettendo che la riscossione transfrontaliera di un debito d'imposta sia normalmente più difficile di una riscossione forzata effettuata nel territorio nazionale, si deve constatare che, nella presente causa, non viene in discussione una semplice tecnica di riscossione, bensì si controverte sul punto se l'obbligo, per un contribuente che intenda trasferire la propria residenza in un altro Stato membro, di pagare immediatamente e definitivamente, soltanto a motivo di tale trasferimento, un'imposta su redditi già realizzati, il cui importo è stato determinato, ecceda quanto è necessario per raggiungere l'obiettivo perseguito, quando invece i contribuenti che rimangono nel territorio nazionale non sono assoggettati ad un obbligo siffatto.

75 Risulta dunque da quanto precede che l'articolo 14, paragrafo 3, della legge n. 35/2006, il quale obbliga i contribuenti che trasferiscono la loro residenza all'estero ad includere qualsiasi reddito non imputato nella base imponibile dell'ultimo esercizio fiscale per il quale essi sono stati considerati come contribuenti residenti, è sproporzionato.

76 Quanto alla giustificazione della legislazione in questione sulla base dell'obiettivo d'interesse generale diretto a garantire la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri, si deve ricordare che esso costituisce un obiettivo legittimo riconosciuto dalla Corte (v., in tal senso, sentenze Marks & Spencer, cit., punto 45; N, cit., punto 42; del 18 luglio 2007, Oy AA, C-231/05, Racc. pag. I-6373, punto 51; del 15 maggio 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Racc. pag. I-3601, punto 31, e National Grid Indus, cit., punto 45).

77 Da costante giurisprudenza risulta del pari che, in mancanza di provvedimenti di unificazione o di armonizzazione adottati dall'Unione, gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo, segnatamente al fine di eliminare le doppie imposizioni (sentenza del 19 novembre 2009, Commissione/Italia, C-540/07, Racc. pag. I-10983, punto 29 e la giurisprudenza ivi citata, nonché National Grid Indus, cit., punto 45). Una giustificazione siffatta può essere ammessa qualora, in particolare, la disciplina di cui trattasi sia intesa a prevenire comportamenti suscettibili di violare il diritto di uno Stato membro di esercitare la propria competenza fiscale in relazione alle attività svolte nel suo territorio (v. in tal senso, segnatamente, sentenze Marks & Spencer, cit., punto 46; Rewe Zentralfinanz, cit., punto 42, e National Grid Indus, cit., punto 46).

78 A tale riguardo, occorre ricordare che la Corte ha del pari dichiarato, in relazione al trasferimento della sede amministrativa effettiva di una società da uno Stato membro ad un altro, che tale circostanza non può significare che lo Stato membro di origine debba rinunciare al suo diritto di assoggettare ad imposta una plusvalenza generata nell'ambito della sua competenza fiscale prima di tale trasferimento (v., segnatamente, sentenze del 12 dicembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Racc. pag. I-11673, punto 59, nonché National Grid Indus, cit., punto 46). La Corte ha così già statuito che, sulla base del principio di territorialità fiscale associato a un elemento temporale, vale a dire la residenza fiscale del contribuente nel territorio nazionale durante il periodo in cui le plusvalenze latenti si sono originate, uno Stato membro ha il diritto di tassare tali plusvalenze al momento del trasferimento all'estero del suddetto contribuente (v. citate sentenze N, punto 46, e National Grid Indus, punto 46).

79 Le medesime considerazioni possono a fortiori applicarsi nella presente causa, giacché la legislazione di cui trattasi riguarda l'imposizione di redditi già realizzati e non le plusvalenze latenti. Il Regno di Spagna, infatti, in occasione del trasferimento della residenza di un contribuente in un altro Stato

membro, non perde il potere di esercitare la propria competenza fiscale in relazione ad attività già realizzate nel suo territorio e, pertanto, non deve rinunciare al proprio diritto di determinare l'importo dell'imposizione corrispondente.

80 Si deve ricordare a tal proposito che detta legislazione intende assoggettare ad imposta, nello Stato membro di origine, redditi realizzati, nella sfera di competenza fiscale di tale Stato membro, prima del summenzionato trasferimento di residenza. Tali redditi sono pertanto oggetto d'imposizione nello Stato membro in cui sono stati realizzati, mentre i redditi ottenuti successivamente al trasferimento della sede del contribuente sono, in linea di principio, tassati esclusivamente nello Stato membro ospitante in cui sono realizzati.

81 Dal momento che, nel caso di specie, non è in discussione la determinazione del debito d'imposta al momento del trasferimento di residenza, bensì la riscossione immediata di quest'ultimo, il Regno di Spagna non ha dimostrato che, in assenza di conflitto tra le competenze fiscali dello Stato di provenienza e quelle dello Stato ospitante, esso si troverebbe di fronte ad un problema di doppia imposizione ovvero ad una situazione in cui i contribuenti interessati si sottrarrebbero integralmente all'imposta, ciò che potrebbe giustificare l'applicazione di un provvedimento come quello di cui trattasi, al fine di perseguire l'obiettivo volto a garantire la ripartizione equilibrata dei poteri impositivi.

82 Date tali circostanze, la giustificazione della legislazione in questione sulla base della necessità di garantire la ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri non può essere accolta.

83 Per quanto riguarda la giustificazione di tale legislazione sulla base della necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale nazionale, il Regno di Spagna fa valere in particolare che detta legislazione è indispensabile per garantire tale coerenza, giacché la possibilità di differire il pagamento dell'imposta corrispondente a redditi già percepiti è accordata sulla base della garanzia del pagamento costituita, per l'amministrazione tributaria, dal fatto che il contribuente risiede nel territorio spagnolo ed è dunque assoggettato in modo diretto ed effettivo al potere di tale amministrazione. Il venir meno di tale assoggettamento diretto ed effettivo giustificherebbe la perdita del vantaggio fiscale costituito dalla possibilità di differire il pagamento dell'imposta.

84 Vero è che la Corte ha già statuito che la necessità di preservare la coerenza del regime fiscale può giustificare una normativa tale da comportare restrizioni alle libertà fondamentali (v. in tal senso, segnatamente, sentenze del 28 gennaio 1992, Bachmann, C-204/90, Racc. pag. I-249, punto 21; del 23 ottobre 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Racc. pag. I-8061, punto 43, e Commissione/Ungheria, cit., punto 70).

85 Tuttavia, affinché un argomento fondato su tale giustificazione possa trovare accoglimento, occorre che risulti accertata l'esistenza di un nesso diretto tra il vantaggio fiscale de quo e la compensazione di tale vantaggio con un determinato prelievo fiscale (v., segnatamente, sentenze del 7 settembre 2004, Manninen, C-319/02, Racc. pag. I-7477, punto 42; del 13 marzo 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Racc. pag. I-2107, punto 68, e Commissione/Ungheria, cit., punto 72), là dove il carattere diretto di tale nesso deve essere determinato alla luce della finalità della normativa di cui trattasi (v., segnatamente, sentenza Manninen, cit., punto 43).

86 In proposito è giocoforza constatare, in primo luogo, che, poiché le esigenze collegate alla coerenza del regime fiscale ed alla ripartizione equilibrata del potere impositivo coincidono, le considerazioni svolte al punto 81 della presente sentenza – secondo le quali, nel caso di specie, nessun altro Stato membro chiede di beneficiare della competenza che gli consentirebbe di tassare i redditi realizzati in Spagna – sono pertinenti anche per quanto riguarda la necessità di preservare la suddetta coerenza, sicché l'argomento incentrato su tale necessità è inoperante.

87 In secondo luogo, si deve rilevare che il Regno di Spagna si limita ad invocare la necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale senza dimostrare l'esistenza, nella legislazione nazionale di cui trattasi, di un nesso diretto tra, da un lato, il vantaggio fiscale rappresentato dalla possibilità di imputare dei redditi a vari periodi d'imposta e, dall'altro, la compensazione di tale vantaggio con un qualsivoglia onere fiscale.

88 In considerazione di ciò, la giustificazione di detta legislazione sulla base della necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale nazionale non può essere accolta.

89 Si deve inoltre constatare che il Regno di Spagna, nonché gli Stati membri che sono intervenuti a sostegno delle conclusioni di quest'ultimo, fanno altresì valere, in sostanza, la medesima argomentazione, attinente al carattere proporzionato di detta legislazione, anche in riferimento agli obiettivi volti a garantire la coerenza del sistema fiscale e la ripartizione equilibrata del potere d'imposizione fondandosi sull'insufficienza, a loro dire, degli strumenti di cooperazione previsti dal diritto dell'Unione.

90 Pertanto, anche a supporre che la legislazione nazionale di cui trattasi sia idonea a raggiungere tali obiettivi, si deve constatare che, per quanto riguarda la proporzionalità della stessa, le considerazioni esposte ai punti 68-74 della presente sentenza in ordine alla giustificazione fondata sulla necessità di garantire un'efficace riscossione delle imposte sono pertinenti anche per quanto riguarda l'asserita necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale e la ripartizione equilibrata del potere d'imposizione, sicché, in ogni caso, detta legislazione eccede quanto è necessario ai fini della realizzazione di tali obiettivi.

– Sull'esistenza di una restrizione dell'articolo 18 CE

91 Per quanto riguarda l'asserita esistenza di una restrizione dell'articolo 18 CE, occorre constatare come non si possa validamente negare che l'esclusione delle persone intenzionate a spostarsi all'interno dell'Unione per motivi non connessi all'esercizio di un'attività economica dal beneficio del vantaggio di cassa di cui trattasi può, in alcuni casi, essere idonea a dissuadere tali persone dall'esercitare le libertà fondamentali garantite dal citato articolo 18 CE.

92 Tuttavia, dalla giurisprudenza della Corte risulta che una restrizione del genere può essere giustificata, con riferimento al diritto dell'Unione, se è basata su considerazioni oggettive di interesse generale, indipendenti dalla cittadinanza delle persone interessate, ed è proporzionata allo scopo legittimamente perseguito dal diritto nazionale (v. sentenze del 23 ottobre 2007, Morgan e Bucher, C-11/06 e C-12/06, Racc. pag. I-9161, punto 33, nonché Commissione/Ungheria, cit., punto 88).

93 Al riguardo, si deve rilevare che la stessa conclusione raggiunta ai punti 51-88 della presente sentenza per quanto riguarda l'esistenza e la giustificazione di restrizioni degli articoli 39 CE e 43 CE si impone per identità di motivi (v., in tal senso, citate sentenze del 17 gennaio 2008, Commissione/Germania, punto 30; Commissione/Grecia, punto 60, nonché Commissione/Ungheria, punto 89).

Sulle censure relative alla violazione delle disposizioni dell'Accordo SEE

94 La Commissione fa parimenti valere che, avendo adottato e mantenuto l'articolo 14, paragrafo 3, della legge n. 35/2006, il Regno di Spagna è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi degli articoli 28 e 31 dell'Accordo SEE, relativi rispettivamente alla libertà di circolazione dei lavoratori ed alla libertà di stabilimento.

95 In limine, si deve rilevare che dette disposizioni dell'Accordo SEE sono analoghe a quelle degli articoli 39 CE e 43 CE, sicché le considerazioni svolte riguardo a tali articoli ai punti 51-64 della presente sentenza si applicano, in linea di principio, anche ai corrispondenti articoli dell'Accordo SEE.

96 Tuttavia, si deve necessariamente constatare che, per quanto riguarda la giustificazione relativa alla necessità di garantire la riscossione efficace dei debiti d'imposta, il quadro di cooperazione tra le autorità competenti degli Stati membri istituito dalle direttive 76/308, 77/799 e 2008/55 non esiste tra tali autorità e quelle di un paese terzo, qualora quest'ultimo non abbia assunto alcun impegno di assistenza reciproca (v., segnatamente, sentenza del 5 maggio 2011, Commissione/Portogallo, C-267/09, Racc. pag. I-3197, punto 55).

97 Al riguardo, si deve constatare che il Regno di Spagna sostiene di non aver stipulato trattati bilaterali che prevedano un'assistenza reciproca per la percezione o la riscossione delle imposte con il Regno di Norvegia, e neppure con la Repubblica d'Islanda o con il Principato del Liechtenstein. Pertanto, in caso di trasferimento della residenza di un contribuente in uno di detti Stati contraenti dell'Accordo SEE, non consta che le autorità spagnole dispongano di strumenti che consentano loro di beneficiare di una cooperazione effettiva con le autorità di tali Stati.

98 Inoltre la Commissione, limitandosi, nelle sue osservazioni presentate in risposta alle memorie d'intervento della Repubblica federale di Germania, del Regno dei Paesi Bassi e della Repubblica portoghese, a fare riferimento in modo assai generico alle convenzioni che legano il Regno di Spagna agli Stati contraenti dell'Accordo SEE che non rivestono la qualifica di Stati membri dell'Unione, non ha dimostrato che tali convenzioni prevedano effettivamente meccanismi di scambio d'informazioni sufficienti al fine di verificare e controllare le dichiarazioni presentate dai soggetti passivi residenti in questi Stati.

99 Date tali circostanze, si deve considerare che l'obbligo dei contribuenti che trasferiscono la loro residenza all'estero d'includere qualsiasi reddito non imputato nella base imponibile dell'ultimo esercizio fiscale per il quale essi sono stati considerati come contribuenti residenti, nella parte in cui riguarda i contribuenti residenti negli Stati contraenti dell'Accordo SEE che non rivestono la qualità di Stati membri dell'Unione, non eccede quanto è necessario per raggiungere l'obiettivo diretto a garantire l'efficacia dei controlli fiscali e della lotta all'evasione fiscale.

100 Il ricorso dev'essere pertanto respinto nella parte in cui verte sulla violazione, da parte del Regno di Spagna, degli obblighi che incombono su di esso in forza degli articoli 28 e 31 dell'Accordo SEE.

101 Ciò premesso, si deve dichiarare che, adottando e mantenendo all'articolo 14, paragrafo 3, della legge n. 35/2006 una disposizione che obbliga i contribuenti che trasferiscono la loro residenza in un altro Stato membro ad includere qualsiasi reddito non imputato nella base imponibile dell'ultimo esercizio fiscale per il quale essi sono stati considerati come contribuenti residenti, il Regno di Spagna ha violato gli obblighi ad esso incombenti in forza degli articoli 18 CE, 39 CE e 43 CE.

Sulle spese

102 Ai sensi dell'articolo 69, paragrafo 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Ai sensi dell'articolo 69, paragrafo 3, dello stesso regolamento, se le parti soccombono rispettivamente su uno o più capi, ovvero per motivi eccezionali, la Corte può ripartire le spese o decidere che ciascuna parte sopporti le proprie.

103 Nella presente controversia occorre tener conto del fatto che le censure della Commissione relative al mancato rispetto delle prescrizioni scaturenti dagli articoli 28 e 31 dell'Accordo SEE non sono state accolte.

104 Occorre quindi condannare il Regno di Spagna a sopportare i tre quarti di tutte le spese, mentre la Commissione è condannata a sopportare il restante quarto.

105 Ai sensi dell'articolo 69, paragrafo 4, primo comma, dello stesso regolamento, gli Stati membri intervenuti nella causa sopportano ciascuno le proprie spese. La Repubblica federale di Germania, il Regno dei Paesi Bassi nonché la Repubblica portoghese sopporteranno, di conseguenza, ciascuno le proprie spese.

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

1) Adottando e mantenendo in vigore all'articolo 14, paragrafo 3, della legge n. 35/2006, relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche e recante modifica parziale delle leggi relative alle imposte sulle società, sul reddito dei non residenti e sul patrimonio (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio), del 28 novembre 2006, una disposizione che obbliga i contribuenti che trasferiscono la loro residenza in un altro Stato membro ad includere qualsiasi reddito non imputato nella base imponibile dell'ultimo esercizio fiscale per il quale essi sono stati considerati come contribuenti residenti, il Regno di Spagna ha violato gli obblighi ad esso incombenti in forza degli articoli 18 CE, 39 CE e 43 CE.

2) Il ricorso è respinto quanto al resto.

3) Il Regno di Spagna è condannato a sopportare i tre quarti di tutte le spese. La Commissione europea è condannata a sopportare il restante quarto.

4) La Repubblica federale di Germania, il Regno dei Paesi Bassi nonché la Repubblica portoghese sopporteranno ciascuno le proprie spese.

Firme