SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)
5 luglio 2005 *

Nel procedimento C-376/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Gerechtshof te's-Hertogenbosch (Paesi Bassi) con decisione 24 luglio 2003, pervenuta in cancelleria l'8 settembre 2003, nella causa

D.

contro

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas e A. Borg Barthet, presidenti di sezione, dai sigg. J.-P. Puissochet, R. Schintgen, dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. S. von Bahr (relatore), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka e U. Lõhmus, giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig. D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 14 settembre 2004,

viste le osservazioni presentate:

— per D., dai sigg. D.M. Weber ed E.M.S. Spierts, advocaten;

— per l'Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, dal sig. G.P. Soethoudt, in qualità di agente;

— per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re H.G. Sevenster e J.G.M. van Bakel, in qualità di agenti;

— per il governo belga, dalla sig.ra E. Dominkovits, in qualità di agente;

— per il governo tedesco, dalla sig.ra A. Tiemann, in qualità di agente;

— per il governo francese, dal sig. G. de Bergues e dalla sig.ra C. Jurgensen-Mercier, in qualità di agenti;

— per il governo finlandese, dalla sig.ra A. Guimaraes-Purokoski, in qualità di agente;

— per il governo del Regno Unito, dai sigg. M. Bethell e K. Manji, in qualità di agenti, assistiti dal sig. D. Wyatt, QC;

— 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 26 ottobre 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti, rispettivamente, artt. 56 CE e 58 CE).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone il sig. D., cittadino tedesco, all'Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (amministrazione fiscale olandese), in merito al rifiuto di quest'ultimo di accordargli il beneficio di un abbattimento in materia d'imposta sul patrimonio.

D.

Ambito normativo

La legge relativa all'imposta sul patrimonio

3 All'epoca dei fatti della causa principale, il Regno dei Paesi Bassi applicava un'imposta sul patrimonio basata sulla legge 16 dicembre 1964 relativa all'imposta sulla fortuna (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964, pag. 520; in prosieguo: la «Wet VB»). Si tratta di un'imposta diretta sul patrimonio, la cui aliquota è dell'8 per 1 000 dell'importo di quest'ultimo.

4 Ai sensi dell'art. 1 della Wet VB, nella sua versione vigente nell'anno tributario di cui trattasi nella causa principale, sono soggette all'imposta sul patrimonio tutte le persone fisiche residenti nei Paesi Bassi (contribuenti residenti), nonché tutte le persone fisiche che, sebbene non residenti in tale Stato membro, vi dispongono di un patrimonio (contribuenti non residenti).

5 Ai sensi dell'art. 3, nn. 1 e 2, di detta legge, i contribuenti residenti sono soggetti ad imposta in base al loro patrimonio in tutto il mondo all'inizio dell'anno civile. La loro ricchezza imponibile è pari al valore dell'insieme dei loro beni, diminuito del valore dell'insieme dei loro debiti.

6 In forza dell'art. 12 di detta legge, i contribuenti non residenti sono soggetti ad imposta in base al patrimonio da loro posseduto nei Paesi Bassi all'inizio dell'anno

civile considerato. La loro ricchezza imponibile è pari al valore dei loro beni situati nei Paesi Bassi, diminuito del valore dei loro debiti in detto Stato membro.

7 L'art. 14, n. 2, della Wet VB dispone che i contribuenti residenti beneficino di un abbattimento applicato al loro patrimonio mondiale, mentre i contribuenti non residenti, soggetti ad imposta per il loro patrimonio nei Paesi Bassi, non ne beneficiano.

8 In forza dell'art. 14, n. 3, di detta legge, l'importo dell'abbattimento è diverso a seconda che i contribuenti residenti rientrino nello scaglione tributario I, relativo ai celibi, o nello scaglione tributario II, concernente i coniugi. Esso ammonta, per l'anno tributario di cui trattasi nella causa principale, a NLG 193 000 per i primi e a NLG 241 000 per i secondi.

9 Con provvedimento 18 aprile 2003, adottato in base a una sentenza del Gerechtshof te 's-Gravenhage 18 luglio 2000, il Ministro delle Finanze ha ammesso che tale abbattimento sia del pari applicato ai contribuenti non residenti il cui patrimonio sia detenuto almeno al 90 % nei Paesi Bassi.

La convenzione volta a evitare le doppie imposizioni

10 La convenzione tra il governo del Regno del Belgio e il governo dei Paesi Bassi, volta a evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e a disciplinare talune altre questioni in materia tributaria, è stata firmata il 19 ottobre 1970 (in prosieguo: la «convenzione belgo-olandese»).

11 L'art. 23, n. 1, di detta convenzione, che figura nel capitolo relativo all'imposizione sul patrimonio, dispone:

«La ricchezza costituita da beni immobili, (...), è soggetta ad imposta nello Stato in cui tali beni si trovano».

12 L'art. 24 della detta convenzione figura sotto il capitolo intitolato «Disposizioni volte a prevenire la doppia imposizione». I suoi paragrafi 1 e 2 riguardano rispettivamente i residenti nei Paesi Bassi e quelli in Belgio. A tenore del paragrafo 1, punto 1, di detto articolo, «i Paesi Bassi possono, nel sottomettere ad imposta i loro residenti, includere nella base imponibile gli elementi del reddito o del patrimonio che, conformemente alle disposizioni della presente convenzione, sono soggetti ad imposta in Belgio». Il punto 2 dello stesso paragrafo prevede che, in questo caso, si applichi una riduzione all'importo dell'imposta per tener conto dell'imposta versata in Belgio e stabilisce una regola di calcolo per tale riduzione. Il paragrafo 2 dello stesso articolo contiene disposizioni specifiche applicabili ai residenti in Belgio che abbiano percepito redditi provenienti dai Paesi Bassi.

13 L'art. 25, paragrafo 3, della convenzione belgo-olandese, intitolato «Non discriminazione», dispone:

«Le persone fisiche residenti in uno degli Stati beneficiano nell'altro Stato delle detrazioni personali, degli abbattimenti e delle riduzioni accordati da detto altro Stato ai propri residenti a causa della loro situazione o dei loro oneri familiari».

La normativa relativa al rimborso delle spese processuali

14 In forza della legge generale sul diritto amministrativo (Algemene Wet Bestuursrecht) e del decreto sulle spese processuali (Besluit proceskosten bestuursrecht), il rimborso delle spese processuali è determinato in base a un sistema forfettario. Agli atti effettuati da un operatore del diritto viene assegnato un punteggio che comporta un importo di rimborso. In taluni casi si può derogare a tale sistema e ottenere un importo di rimborso maggiore.

Causa principale e questioni pregiudiziali

15 Il sig. D. risiede in Germania. Il 1° gennaio 1998 il 10 % dell'importo del suo patrimonio era costituito da beni immobili situati nei Paesi Bassi, mentre il resto di questo si trovava in Germania. Conformemente all'art. 1 della Wet BV, l'interessato è stato soggetto all'imposta patrimoniale, in qualità di contribuente non residente, per l'anno 1998.

16 Anche se non disponeva del 90 % dell'importo del suo patrimonio nei Paesi Bassi, il sig. D. ha chiesto di beneficiare dell'abbattimento di cui all'art. 14, n. 2, della Wet VB, basandosi sul diritto comunitario. La sua domanda è stata tuttavia respinta dall'ispettore tributario.

17 Il sig. D. ha quindi proposto dinanzi al Gerechtshof te 's-Hertogenbosch un ricorso contro la decisione che respinge detta domanda, a sostegno del quale ha addotto l'esistenza di una discriminazione, tenuto conto in particolare degli artt. 56 CE e 58 CE, nonché della convenzione belgo-olandese.

18 Il sig. D. contesta del pari la fondatezza della normativa olandese relativa al rimborso delle spese processuali in quanto, anche se i suoi argomenti fossero accolti, egli potrebbe essere rimborsato soltanto in misura limitata, il che renderebbe estremamente difficile, e persino impossibile, l'esercizio dei diritti riconosciuti dall'ordinamento giuridico comunitario.

19 Nutrendo dubbi quanto agli argomenti di diritto comunitario sollevati dal sig. D., il Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il diritto comunitario, in particolare gli artt. 56 CE e seguenti, osti a un regime come quello di cui alla causa principale, in base al quale un soggetto d'imposta residente ha sempre diritto ad un abbattimento ai fini dell'imposta patrimoniale, mentre un soggetto d'imposta non residente non vi ha diritto quando il suo patrimonio si trovi principalmente nel suo Stato di residenza (ove, del resto, non viene riscossa alcuna imposta patrimoniale).

2) In caso di soluzione negativa, se tale soluzione sia diversa nella fattispecie per il fatto che i Paesi Bassi, in forza di una convenzione bilaterale, riconoscono ai residenti in Belgio (ove parimenti non viene riscossa l'imposta patrimoniale), che per il resto si trovino in una situazione analoga, il diritto a detto abbattimento.

3) Nell'ipotesi in cui una delle due questioni precedenti dovesse essere risolta in senso affermativo, se il diritto comunitario osti a un regime di rimborso delle spese processuali come quello in esame, in base al quale, in linea di massima, viene riconosciuto solo un contributo limitato alle spese processuali nel caso in cui un cittadino risulti vittorioso in un procedimento dinanzi al giudice nazionale per violazione del diritto comunitario da parte dello Stato membro».

Sulla prima questione

Osservazioni presentate alla Corte

20 Il sig. D. sostiene che una normativa quale la normativa olandese nella causa principale costituisce un ostacolo alla libera circolazione dei capitali, in contrasto con l'art. 56 CE e non giustificata dall'art. 58 CE, in quanto essa crea una discriminazione nei confronti dei non residenti che investono in beni immobili nei Paesi Bassi. Così, a parità di ricchezza posseduta in detto Stato membro, soltanto il residente fruisce di un abbattimento per il calcolo dell'imposta patrimoniale.

21 Non vi sarebbe alcuna circostanza oggettiva tale da giustificare una differenza di trattamento tra le due categorie di contribuenti ai sensi della giurisprudenza della Corte (sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225). Il fatto che i non residenti siano soggetti all'imposta patrimoniale entro certi limiti, vale a dire unicamente per la parte del loro patrimonio situato nei Paesi Bassi, mentre i residenti sono soggetti a tale imposta illimitatamente, per il loro patrimonio mondiale, non costituirebbe una differenza oggettiva. Tale differenza sarebbe dovuta alla limitazione della competenza tributaria degli Stati membri.

22 Il sig. D. aggiunge che occorre distinguere l'imposta patrimoniale dall'imposta sul reddito di cui si trattava nella citata causa che è sfociata nella precitata sentenza Schumacker. Le soluzioni applicate in materia d'imposta sul reddito non sarebbero necessariamente trasferibili all'imposta patrimoniale. Contrariamente a quanto ammesso per quanto concerne l'imposta sul reddito, conterebbe poco, per quanto riguarda l'imposta patrimoniale, che la parte essenziale della ricchezza del contribuente sia concentrata nel suo Stato di residenza.

23 Secondo i governi olandese, belga, tedesco, francese, nonché la Commissione delle Comunità europee, per contro, i residenti e i non residenti non si trovano, in genere, in una situazione analoga in materia di imposte dirette e la differenza di trattamento contestata dal sig. D. è compatibile con le norme del Trattato.

Giudizio della Corte

24 Si deve anzitutto ricordare che un investimento immobiliare come quello effettuato dal sig. D. nei Paesi Bassi costituisce un movimento di capitali ai sensi dell'art. 1 della

direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato (GU L 178, pag. 5), e della nomenclatura dei movimenti di capitali figurante all'allegato I di tale direttiva. La detta nomenclatura ha conservato il valore indicativo che le era proprio per definire la nozione di «movimento di capitali» (v. sentenza 23 settembre 2003, causa C-452/01, Ospelt e Schlössle Weissenberg, Racc. pag. I-9743, punto 7). Siffatto investimento rientra nella sfera di applicazione delle norme relative alla libera circolazione dei capitali stabilite dagli artt. 56 CE e seguenti.

25 L'art. 56 CE vieta le restrizioni ai movimenti di capitali, fatto salvo il disposto dell'art. 58 CE. Dai nn. 1 e 3 di quest'ultima disposizione risulta che gli Stati membri possono, nella loro legislazione tributaria, stabilire una distinzione tra i contribuenti residenti e i contribuenti non residenti, purché tale distinzione non costituisca né un mezzo di discriminazione arbitraria né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali.

26 In materia di imposte dirette, la Corte ha ammesso che la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe (sentenza Schumacker, cit., punto 31).

27 Quanto all'imposta sul reddito, la Corte ha affermato che la situazione del residente è diversa da quella del non residente in quanto nello Stato di residenza è di regola concentrata la parte essenziale dei suoi redditi. Peraltro, questo Stato dispone in genere di tutte le informazioni necessarie per valutare la capacità contributiva globale del contribuente, tenuto conto della sua situazione personale e familiare (sentenza Schumacker, cit., punto 33).

28 La Corte ne ha concluso che il fatto che uno Stato membro non faccia fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede ai residenti non è di regola

discriminatorio poiché tali due categorie di contribuenti non si trovano in una situazione analoga.

29 La Corte ha tuttavia considerato che la situazione poteva essere diversa quando il non residente non percepisce redditi significativi nello Stato in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione, per cui lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare. Fra tale non residente e un residente che svolga un'attività lavorativa subordinata analoga non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento per quanto riguarda la presa in considerazione, ai fini dell'imposizione, della situazione personale e familiare del contribuente (v., in particolare, sentenze Schumacker, cit., punti 36 e 37, e sentenza 1° luglio 2004, causa C-169/03, Wallentin, Racc. pag. I-6443, punto 17).

30 La Corte ha quindi ammesso che uno Stato membro subordini l'applicazione di un'agevolazione a non residenti alla condizione che il 90 % almeno dell'importo dei loro redditi complessivi sia soggetto all'imposta in questo Stato (sentenza 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind, Racc. pag. I-5451, punto 32).

31 La situazione del soggetto all'imposta sul patrimonio e quella del soggetto all'imposta sul reddito sono, sotto vari profili, simili.

32 Anzitutto, l'imposta sul patrimonio, al pari dell'imposta sul reddito, costituisce un'imposta diretta stabilita in funzione della capacità contributiva del contribuente. L'imposta sul patrimonio è spesso considerata come un'imposta complementare a quella sul reddito, avente ad oggetto in particolare il capitale.

33 Inoltre, la persona soggetta all'imposta patrimoniale possiede, in genere, la maggior parte del suo patrimonio nello Stato in cui risiede. Come ha già osservato la Corte, tale Stato membro costituisce nella maggior parte dei casi il luogo in cui il soggetto passivo ha il centro dei suoi interessi personali e patrimoniali (v. sentenza 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse, Racc. pag. I-5933, punto 43).

34 Si deve quindi esaminare se, come in materia d'imposta sul reddito, la situazione del residente e del non residente non siano in genere analoghe ai fini dell'imposta patrimoniale.

35 A questo proposito occorre analizzare la situazione di una persona come il sig. D., che detiene il 90 % del suo patrimonio nello Stato membro in cui è residente e il 10 % in un altro Stato membro in cui vige una normativa sull'imposta patrimoniale quale quella vigente nei Paesi Bassi. Tale persona è soggetta all'imposta patrimoniale in detto altro Stato membro quanto alla quota corrispondente al 10 % del patrimonio che egli vi detiene, senza fruire di alcun abbattimento. I residenti in questo altro Stato membro sono soggetti ad imposta sul valore dell'intero patrimonio che possiedono nel mondo, e non soltanto nel territorio di detto Stato, valore cui si applica un abbattimento.

36 Si deve constatare che tale abbattimento — il cui scopo consiste nel garantire che almeno una parte del patrimonio complessivo del soggetto passivo interessato sia esente dall'imposta patrimoniale — svolge pienamente il suo ruolo soltanto se l'imposizione ha ad oggetto l'intero patrimonio dell'interessato. Di conseguenza, i non residenti che sono soggetti ad imposta in detto altro Stato membro soltanto per una parte del loro patrimonio non sono in genere legittimati a beneficiare del detto abbattimento.

37 Come in materia d'imposta sul reddito, occorre quindi considerare, per quanto riguarda l'imposta patrimoniale, che la situazione del non residente è diversa da

quella del residente, in quanto non soltanto la maggior parte dei redditi, ma anche la maggior parte del patrimonio di quest'ultimo sono di regola centralizzati nello Stato in cui risiede. Di conseguenza, detto Stato membro si trova nella migliore situazione per tener conto della capacità contributiva complessiva del residente applicandogli, se del caso, gli abbattimenti previsti dalla sua legislazione.

38 Ne consegue che un contribuente che detiene soltanto una parte non essenziale del suo patrimonio in uno Stato membro diverso dallo Stato in cui risiede non è, di regola, in una situazione analoga a quella dei residenti in detto altro Stato membro e che il rifiuto delle autorità interessate di accordargli l'abbattimento di cui beneficiano questi ultimi non costituisce una discriminazione nei suoi confronti.

39 Secondo il sig. D., tuttavia, il fatto che la regolamentazione dello Stato membro di residenza dell'interessato non preveda un'imposta patrimoniale implica che l'interessato non fruisce in alcuno degli Stati membri considerati della presa in considerazione della sua situazione personale e familiare ai fini dell'applicazione di un abbattimento e crea una situazione discriminatoria nei suoi confronti. Il sig. D. fa valere che nei Paesi Bassi l'abbattimento applicato ai residenti tiene conto della situazione personale e familiare di questi poiché varia in funzione della situazione matrimoniale del contribuente interessato. Al fine di evitare che gli sia applicato un trattamento meno favorevole di quello riservato ai residenti nei Paesi Bassi occorrerebbe quindi, secondo il sig. D., che questo Stato membro gli conceda le stesse agevolazioni di cui fruiscono questi ultimi.

40 Tale argomento non può essere accolto.

41 Infatti, il trattamento differenziato tra residenti e non residenti applicato dallo Stato membro nel quale l'interessato possiede soltanto il 10 % dell'importo del suo patrimonio e la mancanza, in tal caso, di applicazione di un abbattimento sono

dovuti al fatto che l'interessato detiene soltanto una parte non essenziale del suo patrimonio in questo Stato e che egli non si trova quindi in una situazione analoga a quella dei residenti. Il fatto che lo Stato di residenza dell'interessato abbia abolito l'imposta patrimoniale non incide su tale situazione di fatto. Poiché l'interessato detiene la parte essenziale del suo patrimonio nello Stato in cui è residente, lo Stato membro nel quale egli possiede soltanto una parte del suo patrimonio non è tenuto ad accordargli le agevolazioni che esso accorda ai suoi residenti.

42 Si deve aggiungere che i fatti della causa principale sono diversi da quelli della causa che è sfociata nella citata sentenza Wallentin, in quanto importi quali l'assegno per gli alimenti ottenuto dal sig. Wallentin dai suoi genitori, nonché la borsa di sostentamento ch'egli riceveva dallo Stato tedesco non costituivano, per loro stessa natura, redditi imponibili in base al diritto tributario di detto Stato. Stando così le cose, gli importi ottenuti dal sig. Wallentin in Germania, da un lato, e il patrimonio detenuto dal sig. D. in questo Stato membro, dall'altro, non possono essere considerati analoghi al fine di stabilire se il sig. D., quanto all'imposizione sul patrimonio da lui posseduto nei Paesi Bassi, debba poter beneficiare dell'abbattimento previsto dalla legislazione di quest'ultimo Stato.

43 Occorre pertanto risolvere la prima questione nel senso che gli artt. 56 CE e 58 CE non ostano a una regolamentazione in base alla quale uno Stato membro rifiuta ai contribuenti non residenti, che possiedono la maggior parte del loro patrimonio nello Stato in cui risiedono, il beneficio degli abbattimenti da esso accordati ai contribuenti residenti.

Sulla seconda questione

Osservazioni preliminari

44 La seconda questione riguarda l'applicazione della convenzione belgo-olandese alla luce delle norme stabilite dal Trattato che vietano la discriminazione in materia di

libera circolazione dei capitali. Conformemente al disposto dell'art. 25, n. 3, di questa convenzione, i cui termini si applicano ai due Stati membri parti della stessa, una persona fisica residente in Belgio fruisce nei Paesi Bassi degli abbattimenti e di altre agevolazioni che quest'ultimo Stato applica ai propri residenti.

45 Ne risulta che un residente in Belgio, che si trovi in una situazione analoga a quella del sig. D., che possiede nei Paesi Bassi un immobile che rappresenta soltanto il 10 % dell'importo complessivo del suo patrimonio, fruisce, contrariamente al sig. D., dell'abbattimento accordato dal Regno dei Paesi Bassi ai propri residenti in materia d'imposta patrimoniale.

46 Con la seconda questione il giudice del rinvio s'interroga sulla liceità rispetto al Trattato della differenza di trattamento esistente, in tal caso, fra il residente in Belgio e il residente in Germania. Detto organo giurisdizionale chiede, in sostanza, se gli artt. 56 CE e 58 CE ostino a che, in applicazione di una convenzione bilaterale volta a prevenire la doppia imposizione, uno Stato membro riconosca unicamente ai residenti dell'altro Stato parte della convenzione l'abbattimento che esso accorda ai propri residenti, senza estendere l'ambito di applicazione di quest'ultimo ai residenti negli altri Stati membri.

Osservazioni presentate alla Corte

47 Il sig. D. sostiene che la differenza, risultante dall'applicazione della convenzione belgo-olandese, fra la sua situazione e quella di un residente in Belgio che si trovi in una situazione analoga costituisce una discriminazione vietata dal Trattato. Da un lato, la Corte avrebbe sì ammesso differenze di trattamento fra cittadini comunitari derivanti dalla ripartizione delle competenze tributarie, ma la concessione dell'abbattimento ai soli residenti in Belgio non sarebbe il risultato di una siffatta ripartizione. D'altro lato, il trattamento riservato dal Regno dei Paesi Bassi ai residenti in Belgio non rifletterebbe nemmeno un trattamento reciproco accordato

ai residenti nei Paesi Bassi dal Regno del Belgio, poiché quest'ultimo Stato non prevederebbe più un'imposta sul patrimonio e non accorderebbe quindi alcun abbattimento ai residenti nei Paesi Bassi che dispongono di un bene immobile sul suo territorio.

48 I governi che hanno presentato osservazioni e la Commissione controdeducono che non è discriminatoria la differenza di trattamento tra una persona quale il sig. D. e un residente in Belgio. Fanno valere che uno Stato membro, parte di una convenzione bilaterale, non è affatto tenuto, in base al Trattato, a estendere a tutti i residenti comunitari le agevolazioni che esso accorda ai residenti dello Stato membro contraente. Detti governi e la Commissione menzionano il rischio che implicherebbe, per l'applicazione delle convenzioni bilaterali esistenti e di quelle che gli Stati membri potrebbero essere indotti a stipulare in futuro, l'estensione delle agevolazioni previste da una convenzione bilaterale a tutti i residenti comunitari e l'incertezza del diritto che tale estensione comporterebbe.

Giudizio della Corte

49 Va ricordato che, in forza dell'art. 293 CE, gli Stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire a favore dei loro cittadini l'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità.

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

D.

51 In mancanza di altre misure comunitarie o di convenzioni riguardanti tutti gli Stati membri, numerose convenzioni bilaterali sono state stipulate fra questi ultimi.

52 Come ha già ricordato la Corte, gli Stati membri sono liberi, nell'ambito di dette convenzioni, di stabilire i fattori di collegamento al fine di ripartirsi la competenza tributaria (v. sentenza 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 57). La Corte ha del pari ammesso che una differenza di trattamento tra cittadini di due Stati contraenti, risultante da tale ripartizione, non può costituire una discriminazione in contrasto con l'art. 39 CE (v. sentenza Gilly, cit., punto 30).

53 La causa principale non ha tuttavia ad oggetto le conseguenze di una ripartizione delle competenze tributarie nei confronti dei cittadini o dei residenti di Stati membri parti di una stessa convenzione, ma mira a stabilire un confronto fra la situazione di una persona residente di uno Stato terzo rispetto a tale convenzione e quella di una persona cui si applica detta convenzione.

54 A questo proposito, si deve ricordare che la sfera di applicazione di una convenzione tributaria bilaterale è limitata alle persone fisiche o giuridiche in essa menzionate.

55 Tuttavia, vi sono situazioni in cui le agevolazioni di una convenzione bilaterale possono essere estese a un residente di uno Stato membro che non è parte della detta convenzione.

56 Infatti, la Corte ha affermato che, trattandosi di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione stipulata fra uno Stato membro e un paese terzo, il principio del trattamento nazionale impone allo Stato membro parte contraente della suddetta convenzione di concedere alle sedi stabili di società non residenti le agevolazioni previste dalla convenzione alle stesse condizioni applicate dalle società residenti (v. sentenza Saint-Gobain ZN, cit., punto 59).

57 In siffatto caso, il soggetto passivo non residente che disponga di una sede stabile in uno Stato membro è considerato come se si trovasse in una situazione equivalente a quella di un soggetto passivo residente di detto Stato.

58 Occorre ricordare tuttavia che la seconda questione sollevata dal giudice del rinvio parte dalla premessa che un non residente, quale il sig. D., non si trova in una situazione analoga a quella di un residente nei Paesi Bassi. La questione mira ad accertare se la situazione del sig. D. possa essere paragonata a quella di un altro non residente che fruisca di un trattamento particolare in forza di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione.

59 Un trattamento analogo riguardo all'imposta patrimoniale nei Paesi Bassi di un soggetto passivo, quale il sig. D., residente in Germania e di un soggetto passivo residente in Belgio presuppone che i due soggetti passivi siano considerati come se si trovassero nella stessa situazione.

60 Orbene, occorre ricordare che, al fine di evitare che gli stessi redditi e lo stesso patrimonio siano soggetti ad imposta tanto nei Paesi Bassi quanto in Belgio, la convenzione belgo-olandese stabilisce all'art. 24 una ripartizione della competenza tributaria fra questi due Stati membri, nonché una norma, enunciata all'art. 25, n. 3, secondo la quale le persone fisiche residenti in uno di questi due Stati fruiscono nell'altro Stato delle detrazioni personali accordate da quest'ultimo ai propri residenti.

61 Il fatto che detti diritti e obblighi reciproci si applichino soltanto a persone residenti in uno dei due Stati membri contraenti è una conseguenza insita nelle convenzioni bilaterali volte a prevenire la doppia imposizione. Ne consegue che un soggetto passivo residente in Belgio non si trova nella stessa situazione di un soggetto passivo residente al di fuori del Belgio per quanto concerne l'imposta patrimoniale calcolata sulla base di beni immobili situati nei Paesi Bassi.

62 Una norma come quella prevista all'art. 25, n. 3, della convenzione belgo-olandese non può essere considerata come un'agevolazione che possa essere separata dal resto della convenzione, ma ne costituisce parte integrante e contribuisce al suo equilibrio generale.

63 Alla luce delle precedenti considerazioni, occorre risolvere la seconda questione come segue: gli artt. 56 CE e 58 CE non ostano a che una norma stabilita da una convenzione bilaterale volta a prevenire la doppia imposizione, quale la norma di cui trattasi nella causa principale, non sia estesa, in una situazione e in circostanze come quelle della causa principale, a un residente di uno Stato membro non parte di detta convenzione.

Sulla terza questione

64 La terza questione, essendo stata sollevata soltanto in caso di una soluzione affermativa di una delle prime due questioni, non dev'essere risolta.

Sulle spese

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

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

1) **Gli artt. 56 CE e 58 CE non ostano a una regolamentazione in base alla quale uno Stato membro rifiuta ai contribuenti non residenti, che detengono la maggior parte del loro patrimonio nello Stato in cui risiedono, il beneficio degli abbattimenti da esso accordati ai contribuenti residenti.**

2) **Gli artt. 56 CE e 58 CE non ostano a che una norma stabilita da una convenzione bilaterale volta a prevenire la doppia imposizione, quale la norma di cui trattasi nella causa principale, non sia estesa, in una situazione e in circostanze come quelle della causa principale, a un residente di uno Stato membro non parte di detta convenzione.**

Firme