

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

30 gennaio 2007*

Nella causa C-150/04,

avente ad oggetto un ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 23 marzo 2004,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata inizialmente dalla sig.ra S. Tams, successivamente dai sigg. R. Lyal e H. Støvlbæk, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno di Danimarca, rappresentato dal sig. J. Molde, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuto,

* Lingua processuale: il danese.

sostenuto da

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

interveniante,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. Kūris (relatore) e E. Juhász, presidenti di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet e A.Ó Caoimh, giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl

cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 31 gennaio 2006,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 1° giugno 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con il presente ricorso, la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di voler dichiarare che, avendo adottato e mantenuto in vigore un regime di assicurazione sulla vita e pensionistico che prevede il diritto di dedurre e il diritto di escludere i contributi versati unicamente nel caso in cui essi vengano corrisposti sulla base di contratti conclusi con enti previdenziali stabiliti in Danimarca, laddove nessuna analoga agevolazione fiscale viene riconosciuta per i contributi versati sulla base di contratti conclusi con enti previdenziali stabiliti in altri Stati membri (in prosieguo: la «normativa di cui trattasi»), il Regno di Danimarca è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 39 CE, 43 CE, 49 CE e 56 CE.

Il contesto normativo

La normativa comunitaria

- 2 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), è stata modificata dalla direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva 77/799»), che ha esteso la sfera di applicazione della direttiva 77/799 alle imposte indirette.

3 Il primo 'considerando' della direttiva 77/799 così recita:

«...considerando che la pratica della frode e dell'evasione fiscale al di là dei confini degli Stati membri conduce a perdite di bilancio e all'inosservanza del principio della giustizia fiscale e può provocare distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza, pregiudicando quindi il funzionamento del mercato comune».

4 L'art. 1 della direttiva 77/799 così dispone:

«1. Le competenti autorità degli Stati membri scambiano, conformemente alla presente direttiva, ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio (...)».

5 A termini del successivo art. 8:

«1. La presente direttiva non impone l'obbligo di fare effettuare richieste o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizza l'autorità competente dello Stato che dovrebbe fornire le informazioni né a effettuare tali ricerche, né a raccogliere o a utilizzare dette informazioni per le necessità di tale Stato.

2. La trasmissione delle informazioni può essere rifiutata quando porterebbe a divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale, o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico.

3. L'autorità competente di uno Stato membro può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di fatto o di diritto, lo Stato interessato non è in grado di fornire informazioni equipollenti».

- 6 L'art. 1, n. 1, della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato [articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam] (GU L 178, pag. 5) così recita:

«Gli Stati membri sopprimono le restrizioni ai movimenti di capitali effettuati tra le persone residenti negli Stati membri, fatte salve le disposizioni che seguono. Per facilitare l'applicazione della presente direttiva i movimenti di capitali sono classificati in base alla nomenclatura riportata nell'allegato I».

- 7 Il capitolo X dell'allegato I della detta direttiva 88/361, relativo ai trasferimenti effettuati in esecuzione di contratti di assicurazione, precisa quanto segue:

«A. Premi e prestazioni a titolo di un contratto di assicurazione ramo — vita

[...]

- 2) Contratti conclusi da compagnie di assicurazione del ramo — vita estere con residenti».

La normativa nazionale

- 8 La normativa danese, codificata con la legge 30 settembre 2003, n. 816, relativa, segnatamente, alla tassazione dei fondi pensionistici [bekendtgørelse af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v., *Lovtidende* 2003 A, pag. 5522; in prosieguo: la «legge sulla tassazione delle pensioni»], contiene disposizioni sull'imposizione dei regimi pensionistici, tra cui le assicurazioni vita (in prosieguo: i «regimi pensionistici»). Essa distingue tra due categorie di regimi pensionistici, applicando a ciascuna un diverso trattamento fiscale. La prima categoria di regimi pensionistici ricade nella sezione I della detta legge e i relativi titolari beneficiano di agevolazioni fiscali. La seconda categoria è disciplinata dalla sezione II A della legge medesima e i relativi titolari non godono di alcun beneficio fiscale.
- 9 Per quanto attiene alla prima categoria di regimi pensionistici, la legge sulla tassazione delle pensioni prevede, sostanzialmente, la possibilità di detrarre o escludere i contributi versati nell'ambito di un regime pensionistico ricompreso nella sezione I della detta legge, a prescindere che si tratti di contributi relativi a regimi sottoscritti nell'ambito di un rapporto di lavoro ovvero di contributi attinenti a regimi privati, sottoscritti al di fuori di un rapporto lavorativo.

- 10 Le prestazioni percepite sulla base di un regime pensionistico di cui alla sezione I della legge sulla tassazione delle pensioni rientrano nell'imponibile del beneficiario. Le prestazioni erogate alla scadenza di un regime pensionistico consistenti in versamenti periodici, le prestazioni corrisposte alla scadenza di un regime pensionistico consistenti nel versamento di un capitale e le prestazioni consistenti in anticipi sono soggette ad aliquote fiscali differenti.
- 11 Al fine di poter beneficiare dei vantaggi fiscali previsti dalla sezione I della legge sulla tassazione delle pensioni, il regime pensionistico deve rispondere a taluni requisiti attinenti, in particolare, all'età di pensionamento, ai beneficiari autorizzati ed alla natura delle prestazioni. Sono altresì previsti determinati requisiti per gli enti previdenziali presso i quali i regimi pensionistici vengono sottoscritti. Questi devono essere stati conclusi con imprese di assicurazione sulla vita, enti pensionistici o istituti finanziari.
- 12 Le imprese di assicurazione sulla vita devono:
- avere sede in Danimarca, ovvero
 - operare nel ramo-vita in Danimarca tramite una stabile organizzazione e disporre dell'autorizzazione all'esercizio nel ramo-vita rilasciata dall'autorità di vigilanza nel settore finanziario, ovvero
 - operare nel ramo-vita in Danimarca tramite una filiale e disporre dell'autorizzazione all'esercizio in un altro Stato membro dell'Unione europea.

13 Gli enti pensionistici debbono:

- ottemperare agli obblighi previsti dalla legge di vigilanza sugli enti pensionistici aziendali [legge codificata 7 marzo 2003, n. 148, in materia di vigilanza sugli enti pensionistici aziendali (bekendtgørelse af lov om tilsyn med firmapensionsskasser, *Lovtidende* 2003 A, pag. 953)], che presuppone che la sede si trovi in Danimarca, ovvero

- ottemperare agli obblighi previsti dalla legge sulle attività finanziarie [legge 10 giugno 2003, n. 453, relativa alle attività finanziarie, lov om finansiel virksomhed, *Lovtidende* 2003 A, pag. 2822], che si applica a determinati enti pensionistici con sede in Danimarca, nonché agli enti pensionistici esteri, autorizzati ad operare in un altro Stato membro dell'Unione europea ed operanti in Danimarca tramite una filiale.

14 Gli istituti finanziari devono:

- aver ottenuto l'autorizzazione all'esercizio dell'attività in Danimarca dall'autorità di vigilanza nel settore finanziario, il che presuppone che abbiano sede nello Stato medesimo, ovvero

- essere istituti di credito, autorizzati all'esercizio in un altro Stato membro dell'Unione europea che svolgono la propria attività in Danimarca tramite una filiale.

- 15 Per quanto attiene alla seconda categoria di regimi pensionistici, la sezione II A della legge sulla tassazione delle pensioni, intitolata «Regimi pensionistici, assicurativi etc. soggetti ad imposta sui redditi», contiene disposizioni relative ai regimi pensionistici che non rispondono ai requisiti richiesti per poter ricadere nella sezione I della legge medesima, nonché ai regimi pensionistici per i quali l'assicurato abbia rinunciato alla tassazione ai sensi della medesima sezione I.
- 16 La sezione II A della stessa legge comprende gli artt. 53 A e 53 B e verte, in particolare, sui regimi pensionistici sottoscritti presso enti pensionistici esteri.
- 17 L'art. 53 A della legge sulla tassazione delle pensioni così dispone:

«1. Le disposizioni di cui ai commi da 2 a 5 si applicano a:

- 1) assicurazioni sulla vita non disciplinate al capitolo 1;
- 2) assicurazioni sulla vita che rispondono ai requisiti di cui al capitolo 1, ma il cui titolare ha rinunciato alla tassazione prevista dalle disposizioni del Titolo I al momento della stipula;
- 3) regimi di casse pensione che non rientrano in quanto previsto al capitolo 1;

- 4) regimi di casse pensione che rispondono ai requisiti di cui al capitolo 1, ma il cui avente diritto ha rinunciato alla tassazione prevista dalle disposizioni del Titolo I al momento dell'adesione al regime pensionistico; e

- 5) assicurazioni malattia e infortuni in cui il titolare sia anche l'assicurato.

2. I premi o i contributi versati ai regimi pensionistici ed alle altre assicurazioni di cui al comma 1, non possono essere portati in deduzione ai fini del calcolo del reddito imponibile. Ai fini del calcolo del reddito imponibile di un lavoratore subordinato vengono considerati i premi o i contributi versati dal presente datore di lavoro o da un datore di lavoro precedente (...).

3. Le rendite provenienti dalle assicurazioni sulla vita e dai regimi pensionistici di cui al comma 1 sono considerate ai fini del calcolo del reddito imponibile (...).

(...)

5. Le prestazioni erogate dai regimi pensionistici o dalle altre assicurazioni di cui al comma 1 non sono considerate ai fini del calcolo del reddito imponibile».

18 L'art. 53 B così recita:

«1. Fatto salvo quanto disposto dall'art. 53 A, le disposizioni menzionate ai commi da 4 a 6 si applicano alle assicurazioni sulla vita precisate all'art. 53 A, comma 1, n. 1,

ai regimi di cassa pensione precisati all'art. 53 A, comma 1, n. 3, e alle assicurazioni malattia e infortuni precisate all'art. 53 A, comma 1, n. 5, allorquando siano soddisfatti i presupposti precisati ai commi 2 e 3. Lo stesso vale per i regimi pensionistici esteri istituiti presso istituti finanziari.

2. Il regime pensionistico o le altre assicurazioni di cui al comma 1 devono essere stati istituiti quando l'assicurato o l'avente diritto non era soggetto ad imposta ai sensi dell'art. 1 della legge sulla ritenuta alla fonte, ovvero quando, pur essendo soggetto ad imposta ai sensi dell'art. 1 della legge sulla ritenuta alla fonte, egli risiedeva all'estero, nelle isole Färöer o in Groenlandia in applicazione di una convenzione sulla doppia imposizione.

3. Tutti i contributi ai regimi pensionistici o alle altre assicurazioni di cui al comma 1, versati nel periodo in cui l'assicurato o l'avente diritto non era né soggetto ad imposta né residente in Danimarca, devono essere dedotti dal reddito imponibile positivo, conformemente al diritto tributario dello Stato in cui l'interessato era soggetto ad imposta o residente al momento della contribuzione, ovvero versati da un datore di lavoro in maniera tale da non essere presi in considerazione per il calcolo del reddito imponibile dell'interessato ai sensi del diritto tributario dello Stato in cui l'assicurato o l'avente diritto era soggetto all'imposta o residente al momento della contribuzione.

4. L'art. 53 A, comma 2, si applica ai premi e ai contributi versati, tra l'altro, ai regimi pensionistici cui al comma 1.

5. Le rendite erogate, tra l'altro, dai regimi pensionistici cui al comma 1, compresi gli interessi e le cointeressenze, non sono considerate ai fini del calcolo del reddito imponibile.

6. Le prestazioni erogate dai regimi pensionistici e dalle altre assicurazioni di cui al comma 1, sono incluse nel calcolo del reddito imponibile. (...). Siffatte prestazioni sono escluse dal calcolo del reddito imponibile nella misura in cui sono riconducibili a contributi versati dall'assicurato o dall'avente diritto dopo che il medesimo è diventato soggetto di imposta o residente in Danimarca e qualora si tratti di contributi che, in forza del comma 4 e dell'art. 53 A, comma 2, non hanno potuto essere portati in deduzione nel calcolo del reddito imponibile».

19 Alla luce di quanto sin qui esposto e delle spiegazioni fornite alla Corte, sembra quindi potersi dedurre dalla normativa di cui trattasi che, in primo luogo, i contributi versati ai regimi pensionistici ricompresi nel titolo II A della legge sulla tassazione delle pensioni non possono godere della possibilità né di detrazione né di esclusione.

20 In secondo luogo, i rendimenti correnti dei fondi pensione vengono tassati come redditi del capitale ai sensi dell'art. 53 A, terzo comma, della legge sulla tassazione delle pensioni. Qualora il regime pensionistico ricada nell'art. 53 B della legge medesima, i rendimenti correnti non vengono tuttavia tassati.

21 In terzo luogo, le prestazioni fornite sulla base dei regimi pensionistici di cui all'art. 53 A della legge sulla tassazione delle pensioni sono esenti da imposta. Le prestazioni fornite sulla base dei regimi pensionistici che ricadono nell'art. 53 B della legge medesima sono invece tassati a titolo di reddito personale qualora l'assicurato abbia potuto dedurre ovvero escludere i contributi dal medesimo versati.

22 In quarto luogo, l'art. 53 B della legge sulla tassazione delle pensioni riguarda i regimi pensionistici sottoscritti all'estero da soggetti che, al momento della sottoscrizione, non risiedevano in Danimarca. Qualora, successivamente, l'assicurato si trasferisca in Danimarca e continui a risiedervi al momento dell'erogazione della pensione, le prestazioni sono imponibili in Danimarca. Tale disposizione conferisce al detto Stato membro il fondamento normativo necessario per tassare le pensioni erogate da regimi pensionistici esteri allorquando una Convenzione contro le doppie imposizioni attribuisca allo Stato medesimo, in quanto paese di residenza, il diritto di imposizione.

Le convenzioni contro le doppie imposizioni

Imponibilità delle prestazioni fornite da regimi previdenziali per la vecchiaia alla luce delle convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dal Regno di Danimarca

- 23 L'art. 18 dell'Accordo tipo di Convenzione fiscale riguardante i redditi ed il patrimonio, elaborato dall'organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (in prosieguo: la «convenzione OCSE») afferma, sostanzialmente, che le pensioni private vengono assoggettate ad imposta, in linea generale, nel paese di residenza del beneficiario.
- 24 Il Regno di Danimarca ha siglato convenzioni dirette ad evitare le doppie imposizioni con vari paesi. Tali convenzioni si ispirano ai principi della convenzione OCSE e sanciscono, segnatamente, il diritto di assoggettare ad imposta le prestazioni fornite da regimi pensionistici privati.
- 25 Disposizioni sulla falsariga dell'art. 18 della convenzione OCSE figurano nelle convenzioni concluse tra il Regno di Danimarca e la Repubblica francese (convenzione 8 febbraio 1957, art. 13), il Granducato del Lussemburgo (convenzione 17 novembre 1980, art. 18), il Regno dei Paesi Bassi (convenzione 1° luglio 1996, art. 18), il Regno di Spagna (convenzione 3 luglio 1972, modificata dal protocollo 17 marzo 1999, art. 18, n. 1), la Repubblica d'Austria (convenzione 23 ottobre 1961, modificata dal protocollo 19 ottobre 1970, art. 15). Analoga disposizione è contenuta anche nella convenzione siglata con la Confederazione svizzera (convenzione 23 novembre 1973, art. 18).

Detraibilità dei contributi versati a regimi previdenziali per la vecchiaia esteri sulla base di convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dal Regno di Danimarca

- 26 Talune convenzioni contro le doppie imposizioni siglate dal Regno di Danimarca consentono agli assicurati residenti in uno Stato contraente di portare in detrazione dai redditi imponibili in tale Stato i contributi relativi ai regimi pensionistici sottoscritti nell'altro Stato contraente.
- 27 Si tratta delle convenzioni con i Paesi Bassi (convenzione 1° luglio 1996, art. 5, n. 5), il Regno Unito e l'Irlanda del Nord (convenzione 11 novembre 1980, modificata da ultimo con il protocollo 13 ottobre 1996, art. 28, n. 3) e con la Svezia (accordo complementare 29 ottobre 2003 alla convenzione 23 settembre 1996, art. 19, nn. 1-3). Analoga disposizione figura nella convenzione conclusa con la Confederazione svizzera (convenzione 1° luglio 1996, art. 25, n. 5).

Procedimento precontenzioso

- 28 Con lettere di diffida 5 aprile 1991 e 31 luglio 1992, nonché con lettera di diffida complementare 11 aprile 2000, la Commissione richiamava l'attenzione delle autorità danesi sull'incompatibilità con gli artt. 39 CE, 43 CE, 49 CE e 56 CE di talune disposizioni nazionali relative alla detraibilità, ai fini della determinazione del reddito imponibile, dei contributi versati in base ai regimi pensionistici.

- 29 A seguito delle risposte fornite dal governo danese in data 12 marzo 1992, 22 dicembre 1992 e 29 giugno 2000, e sentite le autorità danesi in occasione delle riunioni svoltesi il 4 novembre 1997 ed il 14 gennaio 2000, la Commissione trasmetteva al detto governo un parere motivato, in cui affermava che, avendo mantenuto in vigore la normativa di cui trattasi, il Regno di Danimarca era venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza delle dette disposizioni.
- 30 Il 15 aprile 2003, nella risposta al parere motivato della Commissione, il governo danese riconosceva che la normativa de qua era tale da creare ostacoli alla libera prestazione dei servizi, alla libera circolazione dei lavoratori ed alla libertà di stabilimento, negando peraltro che creasse ostacoli alla libera circolazione dei capitali.
- 31 A parere del governo danese, le restrizioni alle libertà fondamentali sarebbero giustificate da motivi imperativi di interesse generale connessi con la necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale. Ad avviso del governo medesimo, le disposizioni danesi in materia di tassazione delle pensioni sarebbero simmetriche, sussistendo un nesso diretto tra la deducibilità dei contributi e la tassazione delle prestazioni.
- 32 Ritenendo non soddisfacenti le spiegazioni fornite dal Regno di Danimarca in risposta al parere motivato, la Commissione decideva di proporre il presente ricorso.
- 33 Con ordinanza del presidente della Corte 19 novembre 2004, il Regno di Svezia è stato ammesso a intervenire a sostegno del Regno di Danimarca.

Sul ricorso

Sugli ostacoli alle libertà fondamentali

- 34 Si deve rammentare, in limine, che se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, *Wielockx*, Racc. pag. I-2493, punto 16; 6 giugno 2000, causa C-35/98, *Verkooijen*, Racc. pag. I-4071, punto 32, e 26 giugno 2003, causa C-422/01, *Skandia e Ramstedt*, Racc. pag. I-6817, punto 25).
- 35 Occorre esaminare se, come sostenuto dalla Commissione, la normativa di cui trattasi costituisca ostacolo alla libera prestazione dei servizi, alla libera circolazione dei lavoratori e dei capitali, nonché alla libertà di stabilimento. Il governo danese ha contestato unicamente la sussistenza di un ostacolo alla libera circolazione dei capitali.
- 36 Infatti, a parere del detto governo, la normativa di cui trattasi non implicherebbe alcuna limitazione diretta alle operazioni transfrontaliere dei capitali versati a, ovvero trasferiti da enti pensionistici esteri. Si tratterebbe unicamente di restrizioni indirette risultanti dagli ostacoli che la normativa medesima potrebbe produrre sulla libera prestazione dei servizi, sulla libera circolazione dei lavoratori e sulla libertà di stabilimento.
- 37 A tal riguardo, si deve anzitutto ricordare che le prestazioni di servizi in materia assicurativa costituiscono servizi ai sensi dell'art. 50 CE e che l'art. 49 CE osta all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale la quale, senza giustificazioni oggettive, ostacoli la possibilità per un prestatore di servizi di esercitare

effettivamente tale libertà (v., in tal senso, sentenze 28 aprile 1998, causa C-118/96, Safir, Racc. pag. I-1897, punto 22; 3 ottobre 2002, causa C-136/00, Danner, Racc. pag. I-8147, punti 25-27, nonché Skandia e Ramstedt, cit. supra, punti 22-24).

- 38 Nell'ottica di un mercato unico e per consentire la realizzazione degli obiettivi del medesimo, l'art. 49 CE osta parimenti all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale che produca l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna ad uno Stato membro (v. sentenza Safir, cit. supra, punto 23).
- 39 Nella specie, gli enti pensionistici stabiliti in altri Stati membri, per poter offrire sul mercato danese i propri servizi godendo delle stesse agevolazioni fiscali di cui beneficiano gli enti pensionistici stabiliti in Danimarca, devono possedere una filiale o una sede stabile nello Stato membro medesimo.
- 40 Quanto all'art. 49 CE, occorre distinguere due categorie di fattispecie in cui una siffatta condizione può produrre un effetto dissuasivo. Da un lato, i prestatori di servizi vengono dissuasi dallo stabilirsi in Danimarca in considerazione dei costi connessi. Tale fattispecie costituisce di per sé una negazione di tale libertà (v., in tal senso, sentenze 11 marzo 2004, causa C-496/01, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2351, punti 65, e 15 gennaio 2002, causa C-439/99, Commissione/Italia, Racc. pag. I-305, punto 30). Dall'altro, i destinatari dei servizi vengono dissuasi dal sottoscrivere un regime pensionistico con enti pensionistici stabiliti in un altro Stato membro.
- 41 In secondo luogo, per quanto attiene alla libera circolazione dei lavoratori, si deve rilevare che i lavoratori dipendenti che hanno svolto attività lavorativa in uno Stato

membro e che, successivamente, hanno trovato ovvero sono alla ricerca di un posto di lavoro in Danimarca, hanno aderito, di regola, ad un regime pensionistico presso enti previdenziali stabiliti nel primo Stato. Ne consegue che le disposizioni di cui trattasi rischiano di risultare particolarmente sfavorevoli per quei lavoratori che, in linea generale, sono cittadini di altri Stati membri (v., in tal senso, sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann, Racc. pag. I-249, punto 9, e 28 gennaio 1992, causa C-300/90, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-305, punto 7).

- 42 Orbene, nella specie, la concessione del diritto di portare in detrazione o di esclusione dei contributi, subordinatamente alla condizione di aderire ad un regime pensionistico presso un ente previdenziale stabilito in Danimarca, è tale da dissuadere, per le operazioni e gli oneri che essa implica, il trasferimento della residenza in Danimarca e, conseguentemente, costituisce ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori.
- 43 In terzo luogo, per gli stessi motivi esposti in precedenza, si deve ritenere che la normativa di cui trattasi ostacola parimenti la libertà di stabilimento in Danimarca dei lavoratori indipendenti originari di un altro Stato membro.
- 44 Infatti, non riconoscendo il diritto di portare in detrazione ovvero di escludere i contributi versati ad enti pensionistici stabiliti in altri Stati membri, la normativa di cui trattasi è tale da dissuadere i lavoratori autonomi dallo stabilirsi in Danimarca.
- 45 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve rilevare che la normativa di cui trattasi costituisce un ostacolo alla libera prestazioni dei servizi, alla libera circolazione dei lavoratori nonché alla libertà di stabilimento.

- 46 Tuttavia, da ben consolidata giurisprudenza risulta che i provvedimenti nazionali in grado di ostacolare o rendere meno attraente l'esercizio delle libertà fondamentali garantito dal Trattato possono essere nondimeno giustificati qualora perseguano un obiettivo di interesse generale, siano adeguati a garantire la realizzazione del medesimo e non eccedano quanto necessario per raggiungerlo (v. sentenza 7 settembre 2006, causa C-470/04, N, Racc. pag. I-7409, punto 40).
- 47 Occorre conseguentemente esaminare se gli ostacoli rilevati possano risultare giustificati da motivi imperativi di interesse generale attinenti, da un lato — come sostenuto dal governo danese —, all'obiettivo di garantire la coerenza del sistema fiscale nazionale e, dall'altro — come sostenuto dal governo svedese —, all'obiettivo di garantire l'efficacia dei controlli fiscali e, come sostenuto in particolare all'udienza, all'obiettivo di prevenire il rischio di evasioni fiscali.

Sulle giustificazioni invocate

Per quanto attiene all'efficacia dei controlli fiscali ed alla prevenzione dell'evasione fiscale

— Argomenti delle parti

- 48 A parere della Commissione, altri strumenti previsti nella direttiva 77/799, quale l'obbligo per il contribuente di fornire le prove necessarie per valutare la sussistenza dei requisiti di detraibilità, sarebbero sufficienti a garantire l'efficacia dei controlli fiscali. Tale direttiva, al pari della direttiva del Consiglio 15 marzo 1976, 76/308/CEE, relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli e dei dazi doganali

(GU L 73, pag. 18), nel testo modificato dalla direttiva del Consiglio 15 giugno 2001, 2001/44/CE, relativa, inter alia, al recupero dell'imposta sul valore aggiunto e di talune accise (GU L 175, pag. 17), garantirebbe il recupero delle imposte sui redditi riscosse in altri Stati membri.

49 All'udienza il governo danese ha affermato che, se è pur vero che la sfera di applicazione della direttiva 76/308 è stata estesa nel 2001 alle imposte dirette, nessun nuovo obbligo è stato imposto agli enti stranieri per trattenere l'imposta dovuta dai contribuenti residenti nello Stato membro. Conseguentemente, continuerebbero a sussistere gli elementi alla luce dei quali la Corte ha pronunciato la sentenza Bachmann.

50 A parere del governo svedese, l'efficacia della direttiva 77/799 risulterebbe limitata dal fatto che è la legge degli Stati membri che stabilisce quali sono le informazioni di cui gli Stati possono disporre e che sono tenuti a trasmettere in applicazione della menzionata direttiva. In particolare, come risulterebbe dall'art. 8 della direttiva medesima, uno Stato membro non sarebbe tenuto a fornire informazioni ad esso richieste quando la propria legge nazionale faccia divieto di procedere a ricerche, di raccogliere o utilizzare siffatte informazioni per esigenze proprie o qualora venga invocata una normativa in tema di riservatezza.

— Giudizio della Corte

51 La Corte ha affermato che la lotta contro l'evasione fiscale (v. sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 26; 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, Metallgesellschaft e a., Racc. pag. I-1727, punto 57, nonché 15 luglio 2004, causa C-315/02, Lenz, Racc. pag. I-7063, punto 27), e l'efficacia dei controlli fiscali (v. sentenze 21 novembre 2002, causa C-436/00, X e Y, Racc. pag. I-10829, punto 51, nonché 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia,

Racc. pag. I-2229, punti 31 e 32), costituiscono motivi imperativi di interesse generale che possono giustificare normative idonee a limitare le libertà fondamentali garantite dal Trattato (v., in tal senso, sentenza 14 settembre 2006, causa C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Racc. pag. I-8203, punto 32).

- 52 A tal riguardo, si deve rammentare che la direttiva 77/799 può essere invocata da uno Stato membro per ottenere, da parte delle competenti autorità di un altro Stato membro, ogni informazione idonea a consentirgli di determinare correttamente l'ammontare delle imposte sul reddito (v. sentenza 28 ottobre 1999, causa C-55/98, Vestergaard, Racc. pag. I-7641, punto 26), o tutte le informazioni che lo Stato medesimo reputi necessarie per determinare l'importo esatto dell'imposta sui redditi dovuta da un contribuente in base alla normativa applicabile (v., in tal senso, sentenza Wielockx, punto 26).
- 53 Si deve rilevare, nella specie, che le autorità danesi sono in grado di verificare se un contribuente abbia effettivamente versato contributi ad un ente stabilito in un altro Stato membro. Infatti, a termini dell'art. 11 C, primo e terzo comma, della legge codificata 13 agosto 2001, n. 726, relativa ai controlli fiscali [Bekendtgørelse af skattekontrolloven, *Lovtidende* 2001 A, pag. 4620], i soggetti che abbiano sottoscritto un regime pensionistico all'estero e che siano imponibili in toto in Danimarca sono tenuti ad informare l'amministrazione finanziaria in merito.
- 54 Quanto alla circostanza che l'art. 8, n. 1, della direttiva 77/799 non impone la cooperazione tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri, qualora sussistano i requisiti indicati nella disposizione medesima, essa non può giustificare l'indetraibilità dei contributi versati nell'ambito di un regime pensionistico. Infatti, nulla impedirebbe all'amministrazione finanziaria danese di esigere dall'interessato le prove che essa reputi necessarie negando la detraibilità nel caso in cui tali prove non vengano fornite (v., in tal senso, le menzionate sentenze Bachmann, punti 18 e 20, e Commissione/Belgio, punti 11 e 13).

- 55 Ne consegue che le difficoltà connesse allo scambio di informazioni con riguardo alla direttiva 77/799, consistenti nel fatto che quest'ultima non consentirebbe di verificare efficacemente se i regimi pensionistici esteri rispondano ai requisiti ai quali la normativa di cui trattasi subordina la detraibilità, non giustificano gli ostacoli rilevati al punto 45 della presente sentenza.
- 56 Quanto all'efficacia del controllo della tassazione delle pensioni versate ad assicurati residenti in Danimarca, si deve parimenti necessariamente rilevare che essa può essere garantita mediante strumenti meno restrittivi della libera prestazione dei servizi rispetto alla normativa di cui trattasi, segnatamente mediante l'obbligo per i contribuenti di produrre giustificativi all'atto delle domande di detrazione.
- 57 Si deve infatti rilevare che, prima di percepire una pensione erogata da un regime gestito da un ente straniero, il contribuente avrà normalmente chiesto la detrazione dei relativi contributi. Le domande di detrazione e gli elementi giustificativi forniti dai contribuenti all'atto di tale domanda costituiranno a tal riguardo una fonte di informazioni utile sulle pensioni che saranno successivamente erogate a questi ultimi.
- 58 Si deve peraltro sottolineare che la mera circostanza che un contribuente versi i contributi nell'ambito di un regime pensionistico concluso con un ente stabilito al di fuori della Danimarca non può fondare una presunzione generale di evasione fiscale e giustificare una misura fiscale che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato (v., in tal senso, sentenze 26 settembre 2000, causa C-478/98, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-7587, punto 45, e 4 marzo 2004, Commissione/Francia, cit. supra, punto 27).
- 59 Alla luce di tutti i suesposti rilievi, gli ostacoli derivanti dalla normativa di cui trattasi non risultano giustificati dall'efficacia dei controlli fiscali e dalla prevenzione dell'evasione fiscale.

Per quanto attiene alla coerenza del sistema fiscale

— Argomenti delle parti

- 60 Per quanto riguarda la sussistenza della coerenza del sistema fiscale, la Commissione ritiene che tale coerenza sarebbe soddisfatta in presenza di due requisiti. Da un lato, dovrebbe esistere un nesso diretto tra la detrazione dei contributi e la tassazione delle prestazioni e, dall'altro, la normativa di cui trattasi dovrebbe prevedere la possibilità di concedere la detraibilità di contributi versati ad un regime pensionistico di un altro Stato membro, salvo che lo Stato non sia in grado di tassare le prestazioni fornite da tale regime.
- 61 A parere del governo danese, visto che, in assenza di detraibilità dei contributi, la normativa di cui trattasi esclude la tassazione delle prestazioni versate, sarebbe conforme al Trattato limitare o escludere la detraibilità e i contributi versati ad enti pensionistici stabiliti in altri Stati membri. Le norme danesi sarebbero simmetriche, in quanto non assoggetterebbero ad imposizione le prestazioni erogate laddove non prevedano la detraibilità dei contributi versati, assoggettando peraltro a tassazione le prestazioni medesime laddove venga riconosciuta la detraibilità dei relativi contributi. La coerenza del sistema fiscale sarebbe parimenti garantita al livello di un solo ed unico contribuente.
- 62 Per quanto attiene alla necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale, la Commissione ritiene che tutti i regimi pensionistici sottoscritti presso enti previdenziali stabiliti in altri Stati membri dovrebbero godere degli stessi vantaggi fiscali rispetto ai regimi pensionistici sottoscritti in Danimarca. La rilevanza della necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale potrebbe essere pertinente solamente nel caso in cui il Regno di Danimarca non fosse legittimato a tassare le prestazioni erogate. La Commissione aggiunge che il detto Stato non perderebbe il

diritto di assoggettare ad imposta siffatte prestazioni versate all'assicurato residente sul proprio territorio, a prescindere che il regime pensionistico sia stato sottoscritto sul proprio territorio o all'estero, se non nel caso in cui l'assicurato trasferisse la propria residenza in un altro Stato.

63 A parere del governo danese, l'incertezza circa l'applicabilità dell'imposta sulle prestazioni erogate da enti pensionistici esteri costituirebbe l'elemento determinante che giustificerebbe la necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale. Infatti, qualora l'assicurato trasferisse la propria residenza, le autorità dello Stato membro ignorerebbero, al momento del versamento dei contributi, se l'assicurato medesimo si trasferirà poi all'estero e, quindi, se, per effetto di una convenzione contro le doppie imposizioni, l'imposta non sarà assolta nello Stato membro in cui siano stati versati i contributi e concesse le detrazioni, bensì nel nuovo Stato di residenza.

64 Il governo svedese precisa che la coerenza del sistema fiscale esige che le amministrazioni finanziarie non consentano la detraibilità dai redditi imponibili dei contributi ai regimi pensionistici se non nel caso in cui abbiano la certezza che il capitale versato dall'ente pensionistico o alla scadenza del regime stesso sarà effettivamente assoggettato ad imposizione.

— Giudizio della Corte

65 Occorre anzitutto esaminare l'argomento del governo danese, secondo cui la Commissione — laddove sostiene che la necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale potrebbe essere invocata solamente nel caso in cui il Regno di Danimarca non potesse più assoggettare ad imposta le prestazioni erogate dai regimi pensionistici, vale a dire nel caso in cui gli assicurati rinunciassero a risiedere in Danimarca — avrebbe dedotto un argomento non contenuto nella lettera di diffida né nel parere motivato.

- 66 A tal riguardo, si deve rammentare che, nell'ambito di un procedimento di inadempimento, la fase precontenziosa ha lo scopo di offrire allo Stato membro interessato l'opportunità, da un lato, di conformarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del diritto comunitario e, dall'altro, di far valere utilmente i suoi motivi di difesa contro gli addebiti formulati dalla Commissione (v. sentenza 26 aprile 2005, causa C-494/01, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I-3331, punto 33).
- 67 Risulta inoltre dalla giurisprudenza della Corte che il parere motivato della Commissione e il ricorso devono essere fondati sulle stesse censure (v., in tal senso, sentenza 9 settembre 2004, causa C-417/02, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-7973, punto 17).
- 68 Nella specie, formulando un solo argomento a sostegno delle censure dedotte nel parere motivato diretto a provare che la coerenza del sistema fiscale non sarebbe sufficiente a giustificare gli ostacoli alle libertà fondamentali, la Commissione non ha formulato un motivo nuovo e non ha quindi violato il diritto di difesa del governo danese.
- 69 Ne consegue che l'eccezione di irricevibilità sollevata dal governo danese deve essere respinta.
- 70 Quanto alla giustificazione relativa alla coerenza del sistema fiscale, è pacifico che la necessità di garantire tale coerenza esige la sussistenza di un nesso diretto tra un beneficio fiscale ed un correlato svantaggio (v. sentenza 14 novembre 1995, causa C-484/93, Svensson e Gustavsson, Racc. pag. I-3955, punto 18; e sentenze citate 28 gennaio 1992, Commissione/Belgio, punto 14; ICI, punto 29; Vestergaard, punto 24; 26 settembre 2000, Commissione/Belgio, punto 35, nonché X e Y, punto 52).

- 71 A tal riguardo si deve rilevare che l'elemento idoneo a pregiudicare la coerenza del sistema fiscale danese risiede nella possibilità che l'interessato trasferisca la propria residenza nel periodo compreso tra il momento del versamento dei contributi ad un regime pensionistico e quello dell'erogazione delle corrispondenti prestazioni, e non tanto nel fatto che l'ente pensionistico sia ubicato in un altro Stato membro.
- 72 Infatti, nel caso in cui un residente danese, che abbia stipulato un regime pensionistico presso un ente stabilito in Danimarca, beneficiando di vantaggi fiscali sui contributi versati nell'ambito di tale regime e, successivamente, prima che le prestazioni giungano a scadenza, trasferisse la propria residenza in un altro Stato membro, il Regno di Danimarca si vedrebbe privato del potere di tassare le prestazioni corrispondenti ai contributi portati in deduzione, quanto meno nel caso in cui con lo Stato, nel quale sia stata trasferita la residenza dell'interessato, sia stata stipulata una convenzione contro le doppie imposizioni sulla falsariga della convenzione OCSE. In tale ipotesi, tale conseguenza non è tuttavia imputabile al fatto che l'ente pensionistico sia stabilito all'estero.
- 73 Nulla impedisce al Regno di Danimarca di esercitare il proprio potere impositivo sulle prestazioni erogate da un ente pensionistico stabilito in un altro Stato membro ad un contribuente sempre residente in Danimarca al momento di tale erogazione, in contropartita dei contributi per i quali abbia concesso la possibilità di detrazione o di esclusione. Solamente nel caso in cui il contribuente abbia trasferito, prima che le prestazioni assicurative siano giunte a scadenza, la propria residenza in un altro Stato membro, il Regno di Danimarca potrebbe incontrare difficoltà nel tassare le prestazioni erogate e solamente in tal caso risulterebbe, quindi, pregiudicata la coerenza del sistema fiscale danese in materia di pensioni private.
- 74 Ne consegue che, negando, in linea generale, la concessione di vantaggi fiscali ai contributi versati ad un ente pensionistico stabilito in un altro Stato membro, la normativa di cui trattasi non può risultare giustificata dalla necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale.

- 75 Dai suesposti rilievi emerge che la normativa di cui trattasi non può essere giustificata né sulla base di considerazioni attinenti all'efficacia dei controlli fiscali e della lotta contro l'evasione fiscale né sulla base della necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale.
- 76 Atteso che le disposizioni del Trattato relative alla libera prestazione dei servizi, alla libera circolazione dei lavoratori ed alla libertà di stabilimento ostano alla normativa di cui trattasi, non è necessario esaminare separatamente tale normativa alla luce dell'art. 56 CE in materia di libera circolazione dei capitali (v., in tal senso, sentenza 26 ottobre 2006, causa C-345/05, Commissione/Portogallo, Racc. pag. I-10633, punto 45).
- 77 Conseguentemente, si deve dichiarare che, avendo adottato e mantenuto in vigore un regime di assicurazione sulla vita e pensionistico che prevede il diritto di dedurre e il diritto di escludere i contributi versati unicamente nel caso in cui essi vengano corrisposti sulla base di contratti conclusi con enti previdenziali stabiliti in Danimarca, laddove nessuna analoga agevolazione fiscale viene riconosciuta per i contributi versati sulla base di contratti conclusi con enti previdenziali stabiliti in altri Stati membri, il Regno di Danimarca è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 39 CE, 43 CE e 49 CE.

Sulle spese

- 78 A termini dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. A termini dell'art. 69, n. 4, primo comma, del regolamento medesimo, gli Stati membri intervenuti nel giudizio supporteranno le proprie spese. Il Regno di Danimarca deve essere conseguentemente condannato alle spese. Il Regno di Svezia supporterà le proprie spese.

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

- 1) **Avendo adottato e mantenuto in vigore un regime di assicurazione sulla vita e pensionistico che prevede il diritto di dedurre e il diritto di escludere i contributi versati unicamente nel caso in cui essi vengano corrisposti sulla base di contratti conclusi con enti previdenziali stabiliti in Danimarca, laddove nessuna analoga agevolazione fiscale viene riconosciuta per i contributi versati sulla base di contratti conclusi con enti previdenziali stabiliti in altri Stati membri, il Regno di Danimarca è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 39 CE, 43 CE e 49 CE.**

- 2) **Il Regno di Danimarca è condannato alle spese.**

- 3) **Il Regno di Svezia sopporterà le proprie spese.**

Firme