

Versione anonimizzata

Traduzione

C-388/19 - 1

Causa C-388/19

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

17 maggio 2019

Giudice del rinvio:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (Portogallo)

Data della decisione di rinvio:

30 aprile 2019

Attore:

MK

Convenuta:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Decisione arbitrale

Rinvio pregiudiziale

1. Relazione

L'attore, MK, coniugato, con codice fiscale n. [OMISSIS], residente a Parigi, [OMISSIS], Francia, e che ha come Serviço de Finanças Local (ufficio delle finanze locale) il SFL di Coimbra 2, ha [OMISSIS] presentato richiesta di costituzione del Tribunal Arbitral (tribunale arbitrale).

L'attore chiede:

- a) la dichiarazione di illegittimità e il conseguente annullamento dell'atto di liquidazione di IRS (imposta sul reddito delle persone fisiche) n. [OMISSIS], del 5.07.2018, di importo pari a EUR 24 654,22;
- b) che sia ordinata la restituzione dell'importo di cui sopra a titolo di imposta indebitamente versata;
- c) la condanna dell'Autoridade Tributária e Aduaneira (amministrazione finanziaria portoghese) al pagamento degli interessi compensativi maturati fino alla data di emissione ed elaborazione della rispettiva nota di credito, ai sensi degli articoli 43 e 100 della LGT (legge generale tributaria) e dell'articolo 61 del CPPT (codice di procedura e del contenzioso tributario).

È convenuta la AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. [Or.2]

[OMISSIS] il tribunal arbitral in composizione monocratica è stato debitamente costituito l'11.02.2019 ed è competente per materia.

Le parti sono debitamente rappresentate e godono di personalità e capacità giuridica, sono legittimate e rappresentate.

L'Autoridade Tributária e Aduaneira, notificata il 12.02.2019, rispondeva il 18.03.2019, affermando che, a seguito delle modifiche introdotte all'articolo 72 del codice dell'IRS dalla Lei n.º 67.º-A/2007, de 31/12 (legge del 31 dicembre 2007, n. 67-A), era emerso un nuovo quadro giuridico normativo che non era stato ancora oggetto di esame da parte della CGUE al fine di accertarne la compatibilità con il diritto comunitario, dato che la decisione pronunciata dalla CGUE nella sentenza nella causa C-443/06 è dell'11.10.2007, per quanto, sotto il profilo dell'incompatibilità [con il diritto dell'Unione] del regime di tassazione delle plusvalenze immobiliari in Portogallo di soggetti non residenti allora vigente, prevista agli articoli 72, paragrafo 1, e 43, paragrafo 2, del codice dell'IRS, detta sentenza non sia più attuale stante le summenzionate modifiche all'articolo 72 del codice dell'IRS introdotte dalla legge del 31 dicembre 2007, n. 67[-A] volte a garantirne l'adeguamento a quanto disposto dall'articolo 56 CE.

La convenuta afferma anche che l'attuale quadro normativo prevede ora due ipotesi alternative e segnatamente:

1 – l'assoggettamento del soggetto passivo attore nella presente causa, per opzione, all'aliquota che gli si applicava in base alla tabella prevista dall'articolo 68, paragrafo 1, del codice dell'IRS, con applicazione dell'articolo [43], paragrafo [2]; [Or.3]

2 – l'assoggettamento, per opzione (come era stato in effetti indicato dall'attore), all'aliquota autonoma specifica del 28%, secondo quanto previsto dall'articolo 72, paragrafo 1, lettera a), del codice dell'IRS, senza l'applicazione della riduzione del 50% ai sensi dell'articolo 43, paragrafo 2, e in base a cui gli era stato liquidato l'IRS così dovuto [.]

La convenuta propone pertanto **la sospensione del presente procedimento arbitrale e il rinvio della questione alla Corte di giustizia europea**, conformemente a quanto previsto dall'istituto del rinvio pregiudiziale (articolo 267 TFUE) che lo Stato portoghese si è impegnato ad osservare.

A seguito della proposta della convenuta, ne è stata data notifica all'attore per garantire il necessario contraddittorio.

In data 11/4/2019 l'attore dichiarava che la questione aveva già formato oggetto di esame da parte dei giudici nazionali, rinviando alle cause seguenti:

a) - Causa n. 45/2012-T, del 5 luglio, decisa dal CAAD, che, sulla base della sentenza della CGUE del 18 marzo 2010, pronunciata nella causa C-440/08 del 18 marzo 2010,¹ riproduce parte di detta sentenza, che si riporta nel seguente passaggio:

«In tal senso si è pronunciata la CGUE (... nella sentenza citata), in merito a una fattispecie che presenta un evidente parallelismo, con l'unica differenza che in quella causa rilevava la violazione dell'articolo 49 e non dell'articolo 63 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Tale organo giurisdizionale fa notare che "l'opzione di equiparazione consente ad un contribuente non residente (...) una scelta tra un regime fiscale discriminatorio e un altro che asseritamente non lo è", sottolineando che una tale scelta non esclude gli effetti discriminatori (...) del primo di questi due regimi fiscali».

La CGUE prosegue rivelando il paradosso:

«nel caso in cui fosse riconosciuto un siffatto effetto a tale scelta, questo avrebbe come conseguenza (...) di convalidare un regime fiscale che rimane, di per sé, una violazione dell'art. 49 TFUE a causa del suo carattere discriminatorio».

La CGUE conclude che il Trattato...

«si oppone ad una normativa nazionale che, relativamente alla concessione di un beneficio fiscale, ha effetti discriminatori nei confronti dei contribuenti non residenti (...) anche se questi contribuenti possono [Or. 4], relativamente a tale beneficio, optare per il regime che si applica ai contribuenti residenti».

¹ Questa causa concerneva (essenzialmente) l'applicazione differenziata di una deduzione prevista dalla legge e concessa ai lavoratori autonomi residenti in forma differente da come era applicata ai non residenti, non consentendo a questi ultimi di contabilizzare le ore di lavoro effettuate in un altro Stato membro (...) – il che non presenta un parallelismo identico a quello della fattispecie in esame nella presente causa, in cui rileva il diritto di opzione dei soggetti non residenti ad un trattamento fiscale identico a quello dei residenti.

L'attore riconosce tuttavia quanto segue:

– È noto che le conseguenze qui tratte dalla giurisprudenza comunitaria summenzionata, in particolare dalla sentenza Hollmann,² danno origine ad una tassazione più favorevole delle plusvalenze immobiliari percepite dai soggetti non residenti in Portogallo, che risiedano nell'Unione europea, rispetto ai soggetti residenti, poiché, oltre a beneficiare alle stesse condizioni della riduzione del 50% della base di calcolo dell'IRS, sono assoggettati a un'aliquota unica del 25% che sarà, nella maggioranza dei casi, inferiore alle aliquote progressive applicabili ai residenti, secondo quanto previsto dalla tabella di cui all'articolo 68, paragrafo 1, del codice dell'IRS, a cui si aggiunge il fatto che questi ultimi sono tenuti ad includere la totalità dei propri redditi.

L'attore rinvia anche alla decisione del Tribunal Arbitral (tribunale arbitrale), nell'ambito della causa n. 127/2012-T, in cui si è stabilito (...) che il disposto dell'articolo 43, paragrafo 2, del codice dell'IRS «non è compatibile né con il diritto comunitario, in cui si include la giurisprudenza comunitaria, né con la giurisprudenza portoghese»³.

Cita ugualmente la causa n. 748/2015-T, del 27 luglio 2016, che ha riconosciuto la violazione del diritto comunitario per incompatibilità con il medesimo della norma di cui all'articolo 43, paragrafo 2, del codice dell'IRS e per asserita violazione della libera circolazione dei capitali.⁴

L'attore rinvia, infine, all'oggetto della decisione del Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema), nella sentenza del 22.03.2011, nell'ambito della causa n. 1013/10, del 22.03.2011 (...) nei termini che seguono:

«È peraltro noto che il legislatore, per mezzo della legge del 31 dicembre 2007, n. 67-A (legge finanziaria dello Stato per il 2008), cerca di ovviare a tale trattamento di favore riservato ai soggetti non residenti comunitari e dello Spazio economico europeo che ottengano in Portogallo [Or. 5] plusvalenze immobiliari, consentendo loro di optare per la tassazione di tali redditi in condizioni simili a quelle applicabili ai residenti in Portogallo [v.

² Da evidenziare anche che le modifiche introdotte nel codice dell'IRS dall'Autoridade Tributária e Aduaneira (all'epoca DGCI) per mezzo della legge del 31 dicembre 2007, n. 67-A, con l'obiettivo di eliminare il differente trattamento fiscale previsto per i soggetti residenti e per quelli non residenti, per quanto concerne la tassazione delle plusvalenze immobiliari, è posteriore alla sentenza Hollmann sopra citata.

³ Da evidenziare anche che, nella causa concernente tale decisione, il soggetto passivo non residente non aveva esercitato alcuna opzione riguardo al regime di tassazione contrariamente a quanto si verifica nella causa qui in considerazione.

⁴ Da notare che, anche in questo caso, il soggetto passivo aveva indicato la propria condizione di soggetto non residente in Portogallo solo nel modello 3 della sua dichiarazione IRS, contrariamente a quanto si verifica nella causa qui in analisi.

le modifiche integrative all'articolo 72 del codice dell'IRS, paragrafi 7 e 8, ora paragrafi 8 e 9, a seguito della nuova numerazione introdotta dall'articolo 4 del Decreto-Lei n.º 240/09, de 23 de setembro (decreto-legge del 23 settembre 2009, n. 240)].

Tuttavia, risulta che da ciò non si possa trarre alcuna conseguenza per la fattispecie oggetto della presente causa, poiché è stata l'amministrazione delle imposte che, sulla base della dichiarazione dei contribuenti, ha liquidato l'imposta che ha considerato che questi dovevano versare (come peraltro si verifica sempre nel caso dell'IRS): secondo l'aliquota prevista per i soggetti non residenti (25% ai sensi dell'articolo 72, paragrafo 1, del codice dell'IRS) e sull'importo totale della plusvalenza realizzata e non appena sul 50% di tale importo (articolo 43, paragrafo 2, del codice dell'IRS), ignorando così la giurisprudenza comunitaria e quella di questa Corte suprema che l'ha accolta (v. sentenza del 16 gennaio 2008, [OMISSIS] n. 439/06) quanto all'incompatibilità di tale norma, così applicata, con l'allora articolo 56 TCE (attuale articolo 63 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea), esponendosi in tal modo al rischio, poi concretizzatosi, di vedere annullata in tale parte la liquidazione impugnata, stante il primato del diritto comunitario», disponibile su: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680236f8e003ea931/5942b010aec666d280237862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=i#_Section1

Si rileva che la decisione pronunciata nella dotta sentenza dello STA – Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema) è allineata, nella causa n. 0439/06, del 16.01.2008, con l'interpretazione risultante dalla dotta sentenza della CGCE, poiché all'epoca non erano ancora entrate in vigore le modifiche introdotte dalla legge del 31 dicembre 2007, n. 67-A.

2. Elementi di fatto

2.1. Fatti provati

a) L'attore ha residenza fiscale a Parigi, Francia, [OMISSIS], e come Serviço local de Finanças (ufficio delle finanze locale) l'ufficio di Coimbra 2 [OMISSIS]. [Or. 6]

b) L'attore ha acquistato in data 17.01.2002 la frazione autonoma, designata con la lettera C, dello stabile sito in [OMISSIS], iscritta nel catasto urbano della frazione di [OMISSIS], per il prezzo di EUR 79 807,66, avendo pagato su tale importo la sisa (imposta sulle cessioni a titolo oneroso di diritti di proprietà su beni immobili) [.]

c) In base alla sua dichiarazione, l'attore aveva contrassegnato nel frontespizio di questa, nel Quadro 8 B, la casella 4 (corrispondente a soggetto non residente), la casella 6 (corrispondente a soggetto residente in un Paese dell'Unione europea) e

la casella 7 (opzione per il regime fiscale applicabile ai soggetti non residenti), escludendo l'opzione della casella 9 (tassazione secondo le aliquote generali dell'articolo 68 del codice dell'IRS []), nonché l'opzione della casella 10 (opzione per il regime dei soggetti residenti).

d) Ha regolarmente presentato la propria dichiarazione Mod. 3 dell'IRS relativa all'anno fiscale 2007 su Internet, avendo dichiarato, nel rispettivo allegato G (Plusvalenze e altri aumenti patrimoniali), gli importi di acquisto e vendita di un immobile ad uso abitativo, nonché i rispettivi anni e spese e oneri di acquisto e di cessione [.]

e) L'Autoridade Tributária e Aduaneira ha effettuato la rispettiva liquidazione di IRS n. [OMISSIS] del 5.07.2018, per l'importo di EUR 24 654,22, con l'applicazione alle plusvalenze immobiliari accertate dell'aliquota autonoma del 28%, con esclusione, pertanto, del 50% delle plusvalenze applicabile ai soggetti passivi residenti.

f) L'attore ha risposto a tale liquidazione in data 30.11.2018, mediante impugnazione in sede arbitrale, dinanzi al CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa (centro di arbitrato amministrativo), considerando che tale liquidazione era viziata da illegittimità, integrando una discriminazione negativa rispetto ai soggetti passivi residenti e adducendo che tale situazione costituiva una restrizione alla libera circolazione dei capitali di cui all'articolo 63, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

[OMISSIS] [Or.7]

[OMISSIS]

3. Sull'incompatibilità della legge portoghese in materia di tassazione delle plusvalenze immobiliari con il diritto europeo.

3.1 L'attuale legislazione del Portogallo in materia di tassazione delle plusvalenze immobiliari conseguite da soggetti residenti nell'Unione europea è la seguente:

a) **Elementi di diritto** - Modifiche introdotte all'articolo 72 del codice dell'IRS:

a.1 - Versione vigente al 31/12/2007 come modificata dalla Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro (legge del 30 dicembre 2004, n. 55-B):

«Articolo 72

Aliquote speciali

1 – Le plusvalenze e gli altri redditi percepiti da soggetti non residenti in territorio portoghese che non sono imputabili a una stabile organizzazione

avente sede in tale territorio e che non sono soggetti a prelievi liberatori alla fonte sono soggetti all'aliquota autonoma del 25% o del 15% quando si tratti di redditi immobiliari, fatto salvo quanto disposto dal paragrafo 4.

2 – I redditi percepiti da soggetti non residenti in territorio portoghese che (...) sono imputabili a una stabile organizzazione avente sede in tale territorio sono soggetti all'aliquota del 25%;

3 – (...)

4 – Il saldo positivo della differenza tra le plusvalenze e le minusvalenze risultante dalle operazioni di cui all'articolo 10, paragrafo 1, lettere b), e), f) e g), è soggetto all'aliquota del 10%».⁵

a.2 - Versione risultante dalla legge del 31 dicembre 2007, n. 67-A, in vigore dal 1° gennaio 2008:

«Articolo 72

Aliquote speciali [Or.8]

1 – Le plusvalenze e gli altri redditi percepiti da soggetti non residenti in territorio portoghese che non sono imputabili a una stabile organizzazione avente sede in tale territorio e che non sono soggetti a prelievi liberatori alla fonte sono soggetti all'aliquota autonoma del 25% o del 15% quando si tratti di redditi immobiliari, fatto salvo quanto disposto dal paragrafo 4.

2 – I redditi percepiti da soggetti non residenti in territorio portoghese che (...) siano imputabili a una stabile organizzazione avente sede in tale territorio sono soggetti all'aliquota del 25%;

3 – (...)

4 – Il saldo positivo della differenza tra le plusvalenze e le minusvalenze risultante dalle operazioni di cui all'articolo 10, paragrafo 1, lettere b), e), f) e g), è soggetto all'aliquota del 10%.

5 – (...)

6 – (...)

7 – I soggetti residenti in altro Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo, a condizione che, in quest'ultimo caso, esista uno scambio di informazioni in materia fiscale, possono optare, con

⁵ Modifica introdotta dal Decreto-Lei n.° 199/2005, de 7/11 (decreto-legge del 7 novembre 2005, n.199), nell'ambito dell'autorizzazione legislativa concessa dall'articolo 4 della Lei n.° 39-A/2005, de 29 de julho (legge del 29 luglio 2005, n. 39-A), e ai sensi dell'articolo 198, paragrafo 1, lettere a) e b) della Costituzione.

riferimento ai redditi di cui ai paragrafi 1 e 2, per la loro tassazione all'aliquota che, conformemente alla tabella prevista dall'articolo 68, paragrafo 1, si applicherebbe qualora fossero percepiti da soggetti residenti in territorio portoghese.

8 – Ai fini della determinazione dell'aliquota di cui al precedente paragrafo, sono tenuti in considerazione tutti i redditi, inclusi quelli ottenuti fuori da quel territorio, alle stesse condizioni che si applicano ai soggetti residenti.

a.3 – Versione risultante dalla Lei n.° 82-E/2014, de 31 de dezembro (legge del 31 dicembre 2014, n. 82-E), in vigore dal 1° gennaio 2015:

7 — (Abrogato)

8 – (...)

9 – I residenti in altro Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo, a condizione che, in quest'ultimo caso, esista uno scambio di informazioni in materia fiscale, possono optare, con riferimento ai redditi di cui ai paragrafi 1, lettere a) e b), e 2, per la loro tassazione all'aliquota che, conformemente alla tabella prevista dall'articolo 68, paragrafo 1, si applicherebbe qualora fossero percepiti da soggetti residenti in territorio portoghese.

10 – Ai fini della determinazione dell'aliquota di cui al precedente paragrafo, sono tenuti in considerazione tutti i redditi, incluso quelli ottenuti fuori da quel territorio, alle stesse condizioni che si applicano ai soggetti residenti.

11 – (...)

12 – (...)».

a.4) Versione dell'articolo 43, paragrafo 2, del codice dell'IRS, come modificato dalla Lei n.° 42/2016, de 28/12 (legge del 28 dicembre 2016, n. 42) (legge finanziaria per il 2013), applicabile alla fattispecie nella causa in oggetto: [Or.9]

[«]Articolo 43

Plusvalenze

1 - L'importo degli introiti qualificati come plusvalenze corrisponde al saldo della differenza tra le plusvalenze e le minusvalenze conseguite nel corso del medesimo anno, liquidate conformemente agli articoli seguenti.

2 - La differenza di cui al paragrafo precedente, quanto alle cessioni effettuate dai soggetti residenti di cui all'art. 10, paragrafo 1, lettere a),⁶ c) e d), sia essa positiva o negativa, è considerata soltanto nella misura del 50% del suo valore [»].

(...)

b) Modifica dichiarativa - Modifiche introdotte alla Dichiarazione Modello 3 dell'IRS a partire dal 2009 (relativa ai redditi del 2008 e seguenti) a cui si riferisce l'articolo 57 del codice dell'IRS, il cui modello è stato utilizzato dall'attore per la dichiarazione da lui presentata con riferimento all'anno fiscale 2017:

b.1 – Frontespizio della dichiarazione - Quadro 8 B:

Casella 4 – Non residenti (così contrassegnata dall'attore)

Casella 6 – Residenza in Paese UE o SEE (con indicazione del codice 250 – relativo alla Francia)

Casella 7 – Chiede di essere assoggettato a tassazione in base al regime generale (essendo residente nell'Unione europea o nello Spazio economico europeo)

Casella 10 – Opzione per la tassazione secondo le regole applicabili ai residenti (articolo 17-A del codice dell'IRS) – Non è stato contrassegnata dall'attore.

È noto che l'articolo 56 TCE (attuale articolo 63 TFUE) vieta tutte le restrizioni ai movimenti di capitali non solo tra Stati membri, ma anche tra Stati membri e paesi terzi.

È parimenti nota la giurisprudenza risultante dalla sentenza della CGUE dell'11/10/2007, pronunciata nella causa C-443/06 (Hollmann), in cui si è statuito che:

«L'art. 56 CE dev'essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nella causa principale,[⁷] che assoggetta le plusvalenze risultanti dalla cessione di un bene immobile situato in uno Stato membro, nel caso di specie il Portogallo, quando la

⁶ L'articolo 10, paragrafo 1, lettera a), del codice riporta quanto segue: **«a) Cessione a titolo oneroso di diritti reali su beni immobili e destinazione di beni del patrimonio individuale ad attività imprenditoriale e professionale autonoma esercitata dal suo proprietario».**

⁷ Si trattava di un ricorso dell'amministrazione nazionale vertente su questione identica a quella della presente causa, ma temporalmente anteriore alle modifiche introdotte all'articolo 72 del codice dell'IRS dalla legge del 31 dicembre 2007, n. 67-A (legge finanziaria dello Stato per il 2008), contrariamente a quanto si verifica nella causa qui in analisi.

detta cessione è effettuata da un soggetto residente in un altro Stato [Or.10] membro, ad un onere tributario superiore a quello che sarebbe applicato per lo stesso tipo di operazione alle plusvalenze realizzate da un soggetto residente nello Stato in cui è situato il detto bene immobile».

Nonostante la dotta decisione citata, si continuano a nutrire dubbi sulla questione se la fattispecie oggetto della presente causa possa equipararsi integralmente a quella oggetto della causa C-443/06, poiché la legislazione attualmente in vigore non è più la stessa di allora, avendo oggi il soggetto residente in uno Stato membro la possibilità di ovviare a tale disparità di trattamento laddove scelga di essere trattato come un residente, con tutte le conseguenze giuridiche del caso, alle stesse condizioni previste dalla legislazione applicabile ai soggetti residenti.

7. Decisione

Conformemente a quanto sopra esposto, e precisamente per il fatto che l'attuale quadro normativo fiscale portoghese, in materia di tassazione di IRS delle plusvalenze immobiliari conseguite in Portogallo da soggetti residenti nell'Unione europea, nonché per quanto concerne l'obbligo dichiarativo in sé, non è più quello che vigeva alla data della sentenza citata dall'attore della Corte di giustizia delle Comunità europee, causa C-443/06, dell'11 novembre 2007 (Hollman), in virtù delle modifiche summenzionate e, in particolare, per l'aggiunta dei paragrafi 7 e 8 (attuali 9 e 10) all'articolo 72 del codice dell'IRS da parte della legge del 31 dicembre 2007, n. 67-A,

questo tribunale arbitrale decide di

1 – sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 267, lettera a) TFUE, la questione pregiudiziale seguente, necessaria ai fini della decisione della presente causa:

Questione:

Se il combinato disposto degli articoli 12, 56, 57 e 58 del Trattato [che istituisce] la Comunità europea [attuali 18, 63, 64 e 65 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea] debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nel presente procedimento (articolo 43, paragrafo 2, del [Or.11] codice dell'IRS, approvato dal Decreto-Lei n.° 442-A/88, de 30 de novembro [decreto-legge del 30 novembre 1988, n. 442-A), come modificato dalla Lei n.° 109-B/2001, de 27 de dezembro (legge del 27 dicembre 2001, n. 109-B)], con le modifiche introdotte dalla legge del 31 dicembre 2007, n. 67-A, con l'aggiunta dei paragrafi 7 e 8 (attuali 9 e 10) all'articolo 72 del codice dell'IRS, normativa che permette che le plusvalenze risultanti dalla cessione di immobili situati in uno Stato membro (Portogallo), da parte di un soggetto residente in altro Stato membro dell'Unione europea (Francia), non siano soggette, **per opzione**, ad un onere tributario superiore a

quello che sarebbe applicato, per lo stesso tipo di operazione, alle plusvalenze realizzate da un soggetto residente nello Stato dove sono situati gli immobili.

[OMISSIS]

Lisbona, 30.04.2019

L'Arbitro,

(José Rodrigo de Castro) [Or.12]

[OMISSIS] [OMISSIS]

DOCUMENTO DI LAVORO