

Versione anonimizzata

Traduzione

C-241/20 - 1

Causa C-241/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

5 giugno 2020

Giudice del rinvio:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgio)

Data della decisione di rinvio:

1° aprile 2020

Ricorrente:

BJ

Convenuto:

Stato belga

SENTENZA del 1° APRILE 2020

(omissis)

Il Tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunale di primo grado del Lussemburgo) (omissis) ha pronunciato la seguente sentenza:

Nella causa:

BJ, (omissis) ARLON, (omissis)

ricorrente, (omissis)

contro:

STATO BELGA, (omissis)

convenuto, (omissis)

(omissis)

(omissis) [elementi di procedura nazionale]

I. Fatti

BJ, avente residenza fiscale in Belgio, svolgeva nel corso dei periodi d'imposta 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 la sua attività professionale nel Granducato [Or. 2] di Lussemburgo, ove possiede un appartamento, dato in locazione ad una persona fisica che non esercita alcuna attività professionale nel bene locato, ma lo utilizza esclusivamente come residenza principale.

BJ è inoltre proprietario di due immobili in Belgio, vale a dire la sua abitazione e un appartamento dato in locazione ad una persona fisica che lo utilizza esclusivamente come residenza principale.

Per quanto riguarda i suoi redditi professionali, per i periodi d'imposta controversi, BJ si è visto applicare la Convenzione contro la doppia imposizione tra il Belgio e il Granducato di Lussemburgo (in prosieguo: la «CPDI-GDL»), più precisamente l'articolo 15, paragrafo 1, il quale dispone che, «fatte salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19 e 20, i salari, gli stipendi e altre retribuzioni analoghe che il residente di uno Stato contraente riceve come corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. In quest'ultimo caso, le retribuzioni percepite a detto titolo sono imponibili in questo altro Stato».

È pacifico che BJ soddisfi le condizioni perché i suoi redditi professionali di fonte lussemburghese siano assoggettati a imposta nel Granducato di Lussemburgo.

Inoltre, nel corso dei periodi d'imposta controversi, BJ si è visto applicare ai propri redditi da locazione di fonte lussemburghese l'articolo 6, paragrafo 1, della CPDI-GDL, che dispone quanto segue: «*i redditi derivanti da beni immobili sono imponibili nello Stato contraente in cui i beni sono situati*».

Conformemente all'articolo 23, paragrafo 2, della CPDI-GDL, «*per quanto riguarda i residenti belgi, la doppia imposizione viene evitata nel seguente modo: 1° i redditi provenienti dal Lussemburgo – esclusi i redditi di cui ai punti 2 e 3 – e i cespiti patrimoniali situati in Lussemburgo, imponibili in tale Stato in forza degli articoli precedenti, sono esenti da imposta in Belgio. Tale esenzione non limita il diritto del Belgio di tenere conto, nella determinazione dell'aliquota delle proprie imposte, dei redditi e dei cespiti patrimoniali così esentati*».

Ai sensi dell'articolo 155 del Code belge des impôts sur les revenus 1992 (codice belga delle imposte sui redditi 1992; in prosieguo: il «CIR 1992»), per la determinazione dell'imposta sono presi in considerazione i redditi esenti in forza delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione, ma detta imposta è ridotta in proporzione alla quota dei redditi esenti compresa nella totalità dei redditi.

Per i periodi controversi, l'importo della riduzione d'imposta per redditi esteri esenti in forza della CPDI-GDL, che spetta a BJ in applicazione della riserva di progressività prevista all'articolo 155 del CIR 1992, è stato calcolato dallo Stato belga, dopo riduzione dell'imposta fissata conformemente all'articolo 130 del CIR 1992 mediante:

- la riduzione dell'imposta sulle quote (di reddito imponibile ai fini dell'imposta sulle persone fisiche) esenti (articolo 131 del C.I.R. 1992);
- una riduzione d'imposta per risparmio a lungo termine (premi versati in esecuzione di un contratto individuale di assicurazione sulla vita) (articolo 145/1 del CIR 1992); **[Or. 3]**
- una riduzione d'imposta per spese effettuate a fini di risparmio di energia (articolo 145/24 del CIR 1992).

Non sono contestati né gli importi di tali sgravi fiscali, né la sussistenza, in capo a BJ, delle condizioni di legge per il loro ottenimento.

È solo in un secondo momento che l'amministrazione tributaria concede la riduzione d'imposta per redditi esteri esenti in proporzione alla quota dei redditi esenti compresa nella totalità dei redditi imponibili in forza dell'articolo 155 del CIR 1992.

È quindi l'ordine di imputazione di tali categorie di riduzioni che BJ denuncia in quanto il metodo di calcolo adottato dall'amministrazione comporta la perdita di una parte delle riduzioni basate sulla situazione personale e familiare, rispetto al metodo in forza del quale tali riduzioni sarebbero applicate dopo la riduzione per redditi esteri esenti di cui all'articolo 155 del CIR 1992).

Invece di beneficiare della totalità delle riduzioni dell'imposta dovuta in Belgio, tali riduzioni sono perse proporzionalmente ai redditi di origine estera esenti.

Secondo BJ, il metodo di calcolo del debito d'imposta utilizzato dall'amministrazione non gli consente, nel caso di specie, di beneficiare pienamente di tutte le agevolazioni fiscali cui egli ha diritto in forza del diritto tributario belga.

Ciò risulterebbe del resto espressamente dalla circolare RH.331/575.420 (AFER n. 8/2008): *«Nel sistema tributario belga le agevolazioni fiscali collegate alla situazione personale o familiare del contribuente (deduzione delle rendite*

alimentari, imputazione dei supplementi di quota esente per figli a carico, ecc.) sono applicate sia ai redditi di origine belga sia ai redditi di origine estera. Se la situazione familiare o personale di cui trattasi non è stata presa in considerazione all'estero, una parte di tali agevolazioni viene persa».

Nel caso di specie, è stata persa la maggior parte di tali agevolazioni fiscali, poiché dette riduzioni hanno avuto effetto solo in misura minima sull'imposta sui redditi di fonte belga.

A seguito del rigetto dei propri reclami da parte dell'autorità amministrativa, BJ ha adito il Tribunal de première instance (Tribunale di primo grado) presentando ricorsi.

Questi ultimi sono stati dichiarati ricevibili dal Tribunal de première instance (Tribunale di primo grado), che (omissis) ha riunito le cause (omissis).

II. Conclusioni delle parti

BJ chiede che il Tribunal de première instance (Tribunale di primo grado) voglia:

- in via principale,

- o dichiarare il ricorso ricevibile e fondato;
- o di conseguenza, **[Or. 4]**
 - annullare e/o sgravare in misura corrispondente i contributi a suo carico (omissis);
 - ordinare un nuovo calcolo di tali contributi che sia strettamente conforme al disposto della CPDI-GDL [e] al diritto dell'Unione, (omissis);
 - condannare lo Stato belga a restituirgli ogni somma indebitamente percepita a titolo dei contributi annullati o sgravati, maggiorata degli interessi di mora;
 - condannare lo Stato belga alle spese (omissis);

- in subordine,

- o sottoporre le seguenti questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia dell'Unione europea:

(omissis) **[Or. 5]** (omissis) [questioni identiche a quelle riportate nel dispositivo]

Lo Stato belga chiede che il Tribunal de première instance (Tribunale di primo grado) voglia:

- in via principale,

o (omissis);

- in subordine,

o constatare che non è necessario sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea le questioni pregiudiziali suggerite da BJ;

o dichiarare il ricorso parzialmente fondato per quanto riguarda la valutazione dei redditi immobiliari di fonte lussemburghese e infondato per il resto;

o condannare BJ alle spese.

III. Discussione

1. Oggetto della controversia

(omissis) [Or. 6] (omissis) [delimitazione dei periodi sui quali il giudice ritiene di dover statuire]

2. Violazione dell'articolo 45 TFUE

Nella sua sentenza del 2 maggio 2019, il Tribunal de première instance (Tribunale di primo grado), dopo aver preso conoscenza, nell'ambito della sua deliberazione, della sentenza della Corte di giustizia del 14 marzo 2019, Jacob e Lennertz (C-174/18), aveva disposto la riapertura della fase orale al fine di consentire alle parti di discutere in contraddittorio dell'incidenza di tale sentenza sulla situazione di BJ.

Nell'ambito della causa che ha dato luogo alla sentenza Jacob e Lennertz, il giudice del rinvio chiedeva, in sostanza, se l'articolo 45 TFUE debba essere interpretato nel senso che osta all'applicazione di una normativa fiscale di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nella causa sottoposta da BJ al Tribunal de première instance (Tribunale di primo grado), vale a dire la Convenzione contro la doppia imposizione conclusa tra il Belgio e il Granducato di Lussemburgo e gli articoli 131, 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 e 145/33 e 155 del CIR 1992, che ha per effetto di privare una coppia residente in detto Stato – un componente della quale percepisce in un altro Stato membro una pensione esente da imposizione nel primo Stato membro in forza di una convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni – di una parte del beneficio delle agevolazioni fiscali concesse da tale primo Stato membro.

La Corte di giustizia ricorda che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, in via di principio spetta allo Stato membro di residenza concedere al contribuente

tutte le agevolazioni fiscali collegate alla sua situazione personale e familiare, poiché tale Stato membro, salvo eccezioni, è in grado di valutare meglio degli altri la capacità contributiva personale di detto contribuente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, avendovi quest'ultimo il centro dei suoi interessi personali ed economici (punto 26).

La Corte ricorda poi che lo Stato membro di residenza non può far perdere a un contribuente una parte del beneficio della sua quota di reddito esente da imposta e delle sue agevolazioni fiscali personali, per il fatto di avere altresì percepito, durante l'anno considerato, remunerazioni in un altro Stato membro che sono state tassate nel medesimo Stato senza che fosse presa in considerazione la sua situazione personale e familiare (punto 27).

La Corte di giustizia osserva che, imputando le riduzioni d'imposta a una base che include al tempo stesso i redditi di origine belga non esenti e i redditi di origine estera esenti, e detraendo solo successivamente dall'imposta la quota rappresentata da questi ultimi nell'importo totale dei redditi costituenti la base imponibile, la normativa fiscale belga, come riconosciuto dallo stesso governo belga nelle sue osservazioni scritte, può far perdere a contribuenti quali i coniugi Jacob e Lennertz nel procedimento principale una parte del beneficio delle agevolazioni fiscali che sarebbe stato loro pienamente concesso qualora l'insieme dei loro redditi fosse stato di origine belga [Or. 7] e qualora le riduzioni d'imposta fossero state imputate unicamente a tali redditi o la circolare del 2008 fosse stata applicabile alle agevolazioni in questione (punto 31).

La Corte di giustizia ha considerato che spetta al Regno del Belgio, quale Stato membro di residenza dei coniugi Jacob e Lennertz, concedere a questi ultimi tutte le agevolazioni fiscali collegate alla loro situazione personale e familiare e che le riduzioni d'imposta per la quota esente sono riconosciute dalla giurisprudenza della Corte quali agevolazioni legate alla situazione personale e familiare del contribuente (punti 32 e 33 della sentenza). In secondo luogo, per quanto riguarda la questione di stabilire se le altre riduzioni d'imposta di cui al procedimento principale, ossia le riduzioni d'imposta per il risparmio a lungo termine, per le prestazioni pagate con voucher sovvenzionati per prestazione di servizi, per le spese effettuate a fini di risparmio di energia in un'abitazione, per le spese di messa in sicurezza di abitazioni contro il furto o l'incendio, e per atti di liberalità, possano essere considerate legate alla situazione personale e familiare, la Corte di giustizia spiega che dalla sentenza del 18 luglio 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), risulta che lo Stato membro di residenza deve valutare, ai fini della concessione di eventuali agevolazioni fiscali, la capacità contributiva personale del contribuente nel suo complesso. A tal riguardo, essa ha considerato che le riduzioni di imposta quali quelle di cui al procedimento principale, ossia le riduzioni d'imposta per il risparmio a lungo termine, per le prestazioni pagate con voucher sovvenzionati per prestazione di servizi, per le spese effettuate a fini di risparmio di energia in un'abitazione, per le spese di messa in sicurezza di abitazioni contro il furto o l'incendio nonché per atti di

liberalità, dovrebbero essenzialmente incentivare il contribuente a effettuare spese e investimenti che hanno un inevitabile impatto sulla sua capacità contributiva. Di conseguenza, siffatte riduzioni di imposta possono essere considerate legate alla «situazione personale e familiare» dei coniugi Jacob e Lennertz, al pari delle riduzioni d'imposta per la quota esente. Ne consegue che i coniugi Jacob e Lennertz hanno subito uno svantaggio, come coppia, poiché non hanno beneficiato pienamente delle agevolazioni fiscali cui avrebbero avuto diritto se avessero percepito tutti i loro redditi in Belgio (punti da 40 a 42 della sentenza).

La Corte di giustizia ne trae la conclusione che la normativa di cui trattasi nel procedimento principale instaura pertanto una differenza di trattamento fiscale tra le coppie di cittadini dell'Unione che risiedono nel territorio del Regno del Belgio, basata sull'origine dei loro redditi, differenza che può dissuaderli dall'esercitare le libertà garantite dal Trattato, in particolare la libera circolazione dei lavoratori garantita dall'articolo 45 TFUE.

➤ *Posizione di BJ*

BJ ritiene che la sentenza Jacob e Lennertz legittimi la sua tesi e confermi l'illegittimità del metodo di calcolo utilizzato dallo Stato belga poiché tutte le riduzioni d'imposta considerate nella sentenza sono applicabili sia ai redditi professionali sia ai redditi sostitutivi.

BJ ricorda che la sua principale censura verte sul fatto che non gli è stata concessa la totalità delle riduzioni alle quali asserisce di aver diritto, al contrario degli altri contribuenti residenti con redditi esclusivamente realizzati in loco. **[Or. 8]**

Egli non lamenta che gli siano state totalmente rifiutate, poiché l'amministrazione tributaria belga, di propria iniziativa, gliel'ha concesse tutte secondo quanto prescritto dal CIR 1992 senza considerare i suoi redditi prodotti in loco «inconsistenti» o «non significativi».

BJ constata che lo Stato belga non contesta il fatto che la sentenza della CGUE del 14 marzo 2019, Jacob e Lennertz, gli imponga effettivamente di calcolare l'imposta come da lui chiesto, ma non nel suo caso, poiché i suoi redditi di fonte belga sarebbero troppo bassi.

Egli osserva che lo Stato belga si fonda sulla sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), pur riconoscendo che il sig. Schumacker non percepiva alcun reddito nel suo Stato di residenza. Lo stesso valeva, a suo dire, nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 18 luglio 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452) in quanto si trattava di redditi immobiliari negativi.

BJ sostiene, nel caso di specie, di percepire e dichiarare un reddito di fonte belga sufficientemente significativo affinché la legge belga gli venga applicata come a ogni altro residente.

Le sentenze Schumacker e Lakebrink e Peters-Lakebrink riguardano casi in cui lo Stato membro di residenza non era in grado di concedere le agevolazioni previste dalla legge tributaria, mentre nel caso di BJ le agevolazioni potrebbero matematicamente essere concesse ma non lo sono.

Infine, BJ spiega che la giurisprudenza relativa al carattere significativo dei redditi nello Stato di residenza riguarderebbe procedimenti avviati dai lavoratori contro gli Stati dell'occupazione, e sostiene che la Corte di giustizia avrebbe di recente confermato che non si è mai trattato di consentire allo Stato di residenza di esonerarsi dagli obblighi ad esso incombenti quando era «matematicamente» in grado di rispettarli. «Il criterio determinante resta infatti quello dell'impossibilità, per uno Stato membro, di tener conto a fini fiscali della situazione personale e familiare del soggetto passivo, in assenza di redditi imponibili sufficienti, mentre una tale presa in considerazione è possibile altrove, in virtù di redditi sufficienti» (CGUE, sentenza del 9 febbraio 2017, X./Staatssecretaris van Financiën, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

➤ *Posizione dello Stato belga*

Lo Stato belga sostiene che le specificità della controversia che lo contrappone a BJ non consentono una trasposizione degli insegnamenti della sentenza Jacob e Lennertz.

A suo avviso, infatti, nella causa Jacob e Lennertz, il sig. Jacob, anche se era residente in Belgio e percepiva redditi di fonte lussemburghese, era lungi dal realizzare la quasi totalità dei suoi redditi nel Granducato di Lussemburgo. Infatti, nella dichiarazione dei redditi congiunta per l'esercizio fiscale considerato, il sig. Jacob aveva indicato l'esistenza di due pensioni, ossia una di origine belga, di importo pari a EUR 15 699,57, e l'altra di origine lussemburghese, di importo pari a EUR 14 330,75. Queste due pensioni erano integrate da redditi [Or. 9] immobiliari dichiarati dal sig. Jacob per l'importo di EUR 1 181,60, che portava quindi il totale dei redditi di quest'ultimo ad un ammontare di EUR 31 211,92.

Secondo lo Stato belga, non è quindi sorprendente che in una siffatta fattispecie, e tenuto conto della sua precedente giurisprudenza alla quale essa si riferisce (CGUE, sentenze del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00; del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12 e del 22 giugno 2017, Bechtel, C-20/16), la Corte di giustizia abbia ritenuto che spettasse al Belgio, paese di residenza della coppia Jacob-Lennertz, concedere al contribuente le agevolazioni fiscali collegate alla sua situazione personale e familiare.

Secondo lo Stato belga, la situazione sarebbe diversa qualora, come nel caso di specie, il residente belga abbia realizzato la quasi totalità dei suoi redditi nel Granducato di Lussemburgo.

Anche se lo Stato belga non contesta che, in linea di principio, spetti allo Stato di residenza concedere la totalità delle agevolazioni connesse alla situazione personale, tale obbligo potrebbe nondimeno gravare sullo Stato dell'occupazione

qualora il contribuente tragga la quasi totalità o la totalità dei suoi redditi imponibili da un'attività svolta in tale Stato e qualora non percepisca redditi significativi nello Stato in cui risiede (CGUE, sentenza del 14 febbraio 1995, Finanzamt Koln – Altstadt/Schumacker, C-279/93), come avverrebbe nella causa che lo oppone a BJ.

Esso osserva che, se è vero che il sig. Schumacker non percepiva alcun reddito nel suo Stato di residenza, mentre BJ percepisce un reddito, da quest'ultimo definito minimo, nel suo Stato di residenza¹, tuttavia, secondo lo Stato belga, la giurisprudenza Schumacker varrebbe anche quando la persona percepisce redditi imponibili nello Stato di residenza, ma questi non sono significativi («la quasi totalità», sentenza Schumacker, punto 36). Orbene, nel caso di specie, i redditi belgi di BJ non erano significativi.

Lo Stato belga spiega di trovare la conferma della propria tesi nella sentenza della Corte di giustizia del 18 luglio 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink (C-182/06), che riguarda residenti tedeschi che lavorano esclusivamente nel Granducato di Lussemburgo e che hanno come redditi di fonte tedesca solo redditi (che erano negativi) relativi a beni immobili.

Lo Stato belga spiega inoltre che gli Stati membri possono modulare l'obbligo gravante, in linea di principio, sullo Stato di residenza in convenzioni volte a prevenire la doppia imposizione, di modo che lo Stato di residenza può vedersi convenzionalmente svincolato dal suo obbligo di assumere l'integralità della presa in considerazione della situazione personale e familiare dei contribuenti residenti sul suo territorio e che svolgono parzialmente la loro attività economica all'estero (CGUE, sentenza del 12 dicembre 2012, de Groot, C-385/00, punto 99). **[Or. 10]**

Lo Stato di residenza può altresì liberarsi dell'esecuzione di tale obbligo nei limiti in cui esso constata che, anche al di fuori di qualsiasi convenzione, uno o più Stati di occupazione accordano, sui redditi da essi tassati, vantaggi connessi alla presa in considerazione della situazione personale e familiare dei contribuenti che non risiedono sul territorio di tali Stati, ma che vi percepiscono redditi imponibili (sentenza de Groot, punto 100).

Lo Stato belga spiega che, nella sentenza de Groot, la Corte di giustizia ha risposto alla questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 48 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, articolo 39 CE) osta ad una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale, ripresa o meno in una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, ai sensi della quale un contribuente perde, per il calcolo delle sue imposte sul reddito nello Stato di residenza, una parte del beneficio della sua quota esente da imposta e dei suoi vantaggi fiscali personali,

¹ Lo Stato belga prende l'esempio dell'esercizio fiscale 2006 per il quale BJ dichiara un importo complessivo di EUR 66 396,78, tra cui redditi professionali di fonte lussemburghese pari a EUR 58 235,78 e redditi immobiliari di fonte lussemburghese di EUR 6 600,00 da esentare, per un importo di EUR 1 561 imponibile all'aliquota piena in Belgio.

per il fatto di avere altresì percepito, durante l'anno considerato, remunerazioni in un altro Stato membro che sono state tassate senza che fosse presa in considerazione la sua situazione personale e familiare.

Orbene, lo Stato belga sostiene che, nel caso di specie, il Granducato di Lussemburgo ha preso in considerazione la situazione personale di BJ ai fini del calcolo dell'imposta lussemburghese per gli esercizi d'imposta dal 2006 al 2009 sapendo che la Convenzione contro la doppia imposizione contiene proprio una disposizione specifica relativa alla presa in considerazione, nello Stato dell'occupazione, della situazione personale e familiare del contribuente residente nell'altro Stato.

L'articolo 24, paragrafo 4, della CPDI prevede, infatti, espressamente che «una persona fisica, residente in Belgio, la quale, conformemente agli articoli 7 e da 14 a 19, è soggetta a imposta in Lussemburgo per oltre 50% dei suoi redditi professionali è, su sua richiesta, tassata in Lussemburgo per quanto riguarda i suoi redditi ivi imponibili ai sensi degli articoli 6, 7 e da 13 a 19 della Convenzione, all'aliquota media che, tenuto conto della sua situazione e dei suoi oneri familiari e del totale dei suoi redditi, sarebbe ad essa applicabile se fosse residente in Lussemburgo». Risulta dagli avvisi di imposizione sul reddito lussemburghese per gli anni di cui trattasi che l'imposta è stata stabilita a norma dell'articolo 24, paragrafo 4, della CPDI.

Il Granducato di Lussemburgo ha, di conseguenza, effettivamente soddisfatto gli obblighi impostigli dalla Convenzione contro la doppia imposizione.

Secondo lo Stato belga, ciò distingue la presente causa da quelle che hanno dato luogo alle sentenze *Imfeld e Garcet e Bechtel* nel senso che le convenzioni contro la doppia imposizione in questione non imponevano allo Stato membro dell'occupazione alcun obbligo relativo alla presa in considerazione della situazione personale e familiare dei contribuenti residenti nell'altro Stato membro parte della convenzione.

Lo Stato belga ritiene che BJ voglia beneficiare di tutte le agevolazioni fiscali collegate alla sua situazione personale e familiare sia in Lussemburgo sia in Belgio. **[Or. 11]**

Orbene, la giurisprudenza della Corte di giustizia non richiede tale duplice presa in considerazione. L'importante è la necessità di garantire ai contribuenti degli Stati membri interessati che, complessivamente, l'insieme della loro situazione personale e familiare sarà debitamente presa in considerazione, qualunque sia il modo in cui gli Stati membri interessati si sono ripartiti tale obbligo.

Sono queste considerazioni che hanno indotto la Cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio) a rilevare, nella sua sentenza del 28 febbraio 2017, riguardante i periodi d'imposta 2004, 2005 e 2006, che dagli articoli 18, 45 e 49 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea non risulta che, se i redditi di un contribuente sono assoggettati a imposta sulla base di una convenzione sulla

doppia imposizione in parte nello Stato in cui risiede e in parte nello Stato in cui svolge l'attività lavorativa subordinata, detto contribuente possa comunque aspirare all'imputazione integrale sull'imposta dello Stato di residenza delle detrazioni fiscali per la custodia dei figli e i voucher sovvenzionati per prestazione di servizi che gli sarebbero spettate se le imposte fossero state integralmente applicate nello Stato di residenza.

Lo Stato belga si basa, infine, sul fatto che, nella sentenza X./Paesi Bassi del 9 febbraio 2017 (C-283/15, punto 48), la Corte di giustizia ha considerato che, nel caso in cui un lavoratore autonomo percepisca i propri redditi nel territorio di più Stati membri, diversi da quello in cui risiede, tale conciliazione può essere ottenuta soltanto consentendogli di far valere il suo diritto a dedurre i «redditi negativi» in ciascuno degli Stati membri di attività che concedono tale tipo di agevolazione fiscale, proporzionalmente alla quota dei suoi redditi percepiti nel territorio di ciascuno Stato membro, e con l'onere a suo carico di fornire alle amministrazioni nazionali competenti ogni informazione sui propri redditi ovunque prodotti che consenta loro di determinare tale proporzione.

Lo Stato belga ne deduce che la Corte di giustizia ammette quindi implicitamente che è sufficiente che la situazione personale e familiare di una persona sia, in linea di principio, presa in considerazione integralmente, anche se, a causa delle disparità tra i sistemi fiscali degli Stati membri, detta persona non ha potuto ottenere proprio tutte le agevolazioni fiscali che avrebbe potuto ottenere se avesse realizzato tutti i suoi redditi in un solo Stato.

➤ *Analisi del Tribunal de première instance (Tribunale di primo grado)*

Il Tribunal de première instance (Tribunale di primo grado) è investito di diverse cause con le quali BJ contesta l'attuazione, da parte dell'amministrazione tributaria belga, dell'articolo 155 del CIR 1992 – l'esenzione con riserva di progressività – per quanto riguarda il calcolo delle riduzioni di imposta per risparmio a lungo termine e per spese a fini di risparmio di energia e della quota esente da imposta.

Sono in discussione le imposte stabilite in capo a BJ in Belgio, Stato di cui è residente per i periodi d'imposta 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

Il Tribunal de première instance (Tribunale di primo grado) constata che la percentuale dei redditi mondiali dichiarati da BJ in Belgio si è evoluta nel corso degli anni controversi nella misura seguente: **[Or. 12]**

| Periodo d'imposta | Redditi imponibili complessivi | Redditi di origine belga (netti) | Redditi di origine lussemburghese (netti) | Percentuale dei redditi belgi nel totale |
|-------------------|--------------------------------|----------------------------------|---|--|
| 2007 | EUR 63 633,37 | EUR 4 093,60 | EUR 59 539,77 | 6,44% |
| 2008 | EUR 66 413,40 | EUR 5 296,20 | EUR 61 117,20 | 8,00% |
| 2009 | EUR 65 281,88 | EUR 4 548,24 | EUR 60 733,64 | 7,00% |

| | | | | |
|------|---------------|--------------|---------------|------|
| 2010 | EUR 75 893,89 | EUR 4 957,95 | EUR 70 935,94 | 6,5% |
| 2011 | EUR 80 599,20 | EUR 5 604,43 | EUR 74 994,77 | 7% |

Innanzitutto, la quota di redditi di fonte belga, Stato di residenza, di BJ nei suoi redditi mondiali è limitata, sebbene diversa da un esercizio all'altro.

Nella sentenza Jacob e Lennertz del 14 marzo 2019, la Corte di giustizia ha risposto al giudice a quo che l'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta all'applicazione della normativa fiscale belga, identica a quella oggetto della presente controversia, che ha per effetto di privare una coppia residente in detto Stato – un componente della quale percepisce in un altro Stato membro una pensione esente da imposizione nel primo Stato membro in forza di una convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni – di una parte del beneficio delle agevolazioni fiscali concesse da tale primo Stato membro.

Lo Stato belga e BJ controvertono sulla questione se l'aspetto relativo alla ripartizione dei suoi redditi di origine lussemburghese e dei suoi redditi belgi, nella fattispecie la circostanza che i suoi redditi di fonte belga non siano significativi sotto il profilo quantitativo o proporzionale, incida o meno sugli obblighi gravanti sul Belgio in quanto Stato di residenza.

Resta pertanto una difficoltà di interpretazione dell'articolo 45 TFUE che giustifica il fatto che il Tribunal de première instance (Tribunale di primo grado) sottoponga questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia, conformemente all'articolo 267 TFUE.

È pertanto necessario sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione le seguenti questioni pregiudiziali:

(omissis) [Or. 13] (omissis) [questioni identiche a quelle riportate nel dispositivo]

IV. Spese

(omissis)

Per questi motivi,

Il Tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunale di primo grado del Lussemburgo),

(omissis)

Prima di pronunciarsi, dichiara che è necessario sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se l'articolo 45 TFUE osti ad una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale, inserita o meno in una convenzione diretta a evitare le doppie imposizioni, in forza della quale un contribuente perde, ai fini del calcolo

della sua imposta sul reddito nello Stato di residenza, una parte del beneficio della quota di tale reddito esente da imposta e delle altre agevolazioni fiscali personali (quali una riduzione d'imposta per il risparmio a lungo termine, vale a dire premi versati nell'ambito di un contratto individuale di assicurazione sulla vita e una riduzione d'imposta per le spese effettuate a fini di risparmio di energia), per il fatto di avere altresì percepito, durante l'anno considerato, remunerazioni in un altro Stato membro che sono state tassate nel medesimo Stato membro. [Or. 14]

2. In caso di risposta affermativa alla prima questione, se la risposta rimanga affermativa qualora il contribuente non percepisca redditi significativi – quantitativamente o proporzionalmente – nel suo Stato di residenza, ma quest'ultimo sia comunque in grado di concedergli tali agevolazioni fiscali.

3. In caso di risposta affermativa alla seconda questione, se la risposta resti affermativa qualora, in forza di una convenzione contro la doppia imposizione tra lo Stato di residenza e l'altro Stato, il contribuente abbia beneficiato in tale altro Stato, sui redditi imponibili in tale altro Stato, delle agevolazioni fiscali personali previste dalla normativa fiscale di tale altro Stato, ma dette agevolazioni fiscali non comprendano alcune delle agevolazioni fiscali alle quali il contribuente ha diritto, in linea di principio, nello Stato di residenza.

4. In caso di risposta affermativa alla terza questione, se la risposta resti affermativa qualora, nonostante quest'ultima differenza, il contribuente ottenga in questo modo in tale altro Stato un importo di riduzione d'imposta almeno equivalente a quello che ha perso nel suo Stato di residenza.

5. Se le risposte alle questioni siano identiche alla luce degli articoli 63, paragrafo 1, e 65, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea rispetto ad una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ripresa o meno in una convenzione diretta a evitare le doppie imposizioni, in forza della quale un contribuente perde, per il calcolo delle sue imposte sul reddito nello Stato di residenza, una parte del beneficio della quota di tale reddito esente da imposta e delle altre agevolazioni fiscali personali (quali una riduzione d'imposta per il risparmio a lungo termine, vale a dire premi versati nell'ambito di un contratto individuale di assicurazione sulla vita e una riduzione d'imposta per le spese effettuate a fini di risparmio di energia), per il fatto di avere altresì percepito, durante l'anno considerato, redditi da locazione di un immobile di cui è proprietario in un altro Stato membro che sono stati tassati nel medesimo Stato membro».

(omissis)