

SENTENZA DELLA CORTE  
11 agosto 1995 \*

Nel procedimento C-80/94,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Gerechtshof di 's-Hertogenbosch (Paesi Bassi) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

**G.H.E.J. Wielockx**

e

**Inspecteur der directe belastingen,**

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 52 del Trattato CEE, ora Trattato CE,

LA CORTE,

composta dai signori G.C. Rodríguez Iglesias, presidente, F.A. Schockweiler, P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann e P. Jann, presidenti di sezione, G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward (relatore), G. Hirsch, H. Ragnemalm e L. Sevón, giudici,

\* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: P. Léger  
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per l'Inspecteur der directe belastingen, dal signor J.W.K. Keizer,

— per il governo italiano, dal professor U. Leanza, capo del servizio del contenzioso diplomatico presso il ministero degli Affari esteri, assistito dall'avv. M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

— per il governo olandese, dal signor A. Bos, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente,

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla signora H. Michard e dal signor B.J. Drijber, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del signor G.H.E.J. Wielockx, rappresentato dal signor A.W. Gaertner, consulente tributario, del governo olandese, rappresentato dal signor Van den Oosterkamp, consigliere giuridico aggiunto presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo tedesco, rappresentato dal

signor E. Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, in qualità di agente, e della Commissione delle Comunità europee, all'udienza del 2 maggio 1995,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 31 maggio 1995,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

- 1 Con ordinanza 16 febbraio 1994, pervenuta alla Corte il 2 marzo seguente, il Gerechtshof di 's-Hertogenbosch ha sollevato, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 52 del Trattato CEE, ora Trattato CE.
- 2 Tali questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra il signor Wielockx, cittadino belga residente in Belgio, e l'Inspecteur der directe belastingen (ufficio delle imposte dirette, in prosieguo: l'«Ufficio»), in merito al diniego di quest'ultimo di detrarre dal reddito imponibile dell'interessato le somme accantonate ai fini della costituzione della riserva di vecchiaia.
- 3 Nei Paesi Bassi, la Nederlandse wet op de inkomstenbelasting del 16 dicembre 1964 (legge in materia di imposta sui redditi, in *Staatsblad* 519, in prosieguo: la «legge del 1964») definisce, all'art. 1, i «contribuenti nazionali» nel senso delle persone fisiche residenti nel Regno distinguendole dai «contribuenti stranieri», vale a dire dalle persone fisiche che, senza risiedere nei Paesi Bassi, vi percepiscano tuttavia dei redditi.

- 4 La legge del 1964 è stata integrata dalla legge 16 novembre 1972 (in *Staatsblad* 612), il cui art. 44 d, primo comma, istituisce, ai fini tributari ed a favore dei lavoratori autonomi, un regime volontario di riserva di vecchiaia. Ai sensi di tale regime, gli interessati possono destinare una parte dei propri redditi d'impresa ai fini della costituzione di una riserva di vecchiaia che presenta il vantaggio che le somme accantonate di anno in anno restano nell'impresa.
  
- 5 Ai sensi dell'art. 3, terzo comma, della legge del 1964, i contribuenti nazionali sono soggetti all'imposta sui redditi di impresa, dai quali vanno detratti gli importi accantonati nella riserva di vecchiaia ed aggiunti quelli che ne siano stati prelevati. Dalla somma massima accantonabile nella riserva di vecchiaia nel corso di un anno civile e deducibile dall'imponibile va detratto l'importo del premio corrisposto per effetto dell'iscrizione obbligatoria a un fondo di previdenza dell'impresa.
  
- 6 Ai sensi dell'art. 44 f, primo comma, lett. e), della legge medesima, la detta riserva di vecchiaia non può essere mantenuta oltre il 65° anno di età del contribuente. Essa assume quindi la natura di «reddito» ed è soggetta ad imposta o «una tantum» sul capitale totale ovvero periodicamente all'atto del versamento delle rendite maturate sul capitale medesimo.
  
- 7 Ai sensi degli artt. 48 e 49 della legge del 1964, per i contribuenti stranieri è soggetto ad imposta esclusivamente il «reddito nazionale imponibile», vale a dire i redditi complessivamente percepiti sul territorio dei Paesi Bassi nel corso di un anno civile al netto delle passività. La riserva di vecchiaia non rientra tra gli oneri detraibili dal detto reddito ai sensi dell'art. 48, terzo comma, della legge del 1964. Una circolare tributaria ministeriale ha tuttavia previsto un correttivo, che consente la detrazione di passività personali e di oneri straordinari, qualora sia soggetta all'imposta sui redditi nei Paesi Bassi una quota non inferiore al 90% dei redditi complessivamente percepiti dal contribuente nel mondo intero. Tale circolare non menziona la riserva di vecchiaia.

- 8 A termini dell'art. 18 della convenzione tipo dell'OCSE (modello di convenzione in materia di doppie imposizioni concernente i redditi e il patrimonio, relazione del comitato degli affari fiscali dell'OCSE, 1977), «fatte salve le disposizioni del secondo comma dell'art. 19 [relative alle pensioni dei dipendenti pubblici], le pensioni e le altre retribuzioni analoghe, corrisposte ad un residente di uno Stato contraente sulla base di un pregresso rapporto di lavoro, sono imponibili unicamente in tale Stato».
- 9 L'art. 14, primo comma, della convenzione fiscale bilaterale contro le doppie imposizioni conclusa dal Belgio e dai Paesi Bassi (in *Tractatenblad*, 1970, n. 192) prevede peraltro che i redditi ed i proventi di lavoro autonomo percepiti da un residente in uno dei due Stati siano imponibili nell'altro Stato nel caso in cui tale residente sia ivi continuativamente stabilito ai fini dell'esercizio della propria attività.
- 10 Il signor Wielockx svolge, quale lavoratore autonomo associato, la professione di fisioterapeuta in Venlo (Paesi Bassi), luogo in cui percepisce tutti i propri redditi ed in cui è soggetto ad imposta.
- 11 Il signor Wielockx chiedeva all'Ufficio la detrazione dal reddito imponibile prodotto nei Paesi Bassi nel corso dell'anno 1987 (73 912 HFL, ridotti dall'Amministrazione Finanziaria a 65 643 HFL) della somma di 5 145 HFL a titolo di accantonamento nella riserva di vecchiaia, detrazione che l'Ufficio negava.
- 12 Il signor Wielockx impugnava tale decisione dinanzi alla sezione tributaria del Gerechtshof di 's-Hertogenbosch. A parere del detto giudice, appare dubbia la

compatibilità delle disposizioni olandesi relative alla riserva di vecchiaia con la libertà di stabilimento di cui all'art. 52 del Trattato CE. Conseguentemente, veniva disposta la sospensione del giudizio e venivano sottoposte alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se l'art. 52 del Trattato istitutivo della Comunità economica europea o altre norme dello stesso Trattato vietino ad uno Stato membro, quale i Paesi Bassi, di assoggettare ad imposta i redditi di una persona fisica, laddove ai soggetti passivi che percepiscano redditi d'impresa è riconosciuto il diritto di formare una cosiddetta "riserva per la vecchiaia" ("oudedagsreserve") deducibile dal reddito lordo — v. art. 3, n. 3, initio e lett. a), nel combinato disposto con gli artt. 44d e 44l della Wet op de inkomstenbelasting ("legge sull'imposta sul reddito") del 1964, nella versione vigente per l'anno pertinente — mentre lo stesso diritto viene negato ad un soggetto passivo residente in un altro Stato membro avente la cittadinanza di quest'altro Stato membro il quale percepisca nel primo Stato membro redditi d'impresa e sia ivi soggetto alla imposta medesima.
- 2) Se al riguardo rilevi il fatto che, in base al capitolo III della Wet op de inkomstenbelasting del 1964 (intitolato: "Oggetto dell'imposta per i soggetti passivi stranieri"), gli importi prelevati dall'"oudedagsreserve" non costituiscano reddito imponibile dei soggetti passivi stranieri percepito all'interno dei Paesi Bassi, con la conseguenza che nell'ambito del sistema tributario olandese in vigore non è garantita per i soggetti passivi stranieri la corrispondenza fra la detraibilità degli accantonamenti nell'"oudedagsreserve" e l'imponibilità dei relativi prelievi.

3) Se rilevi anche il fatto che il reddito del soggetto passivo percepito all'estero provenga o meno totalmente, o quasi totalmente, da attività svolte nel primo Stato membro».

13 Con la prima e con la terza questione il giudice di rinvio domanda essenzialmente se l'art. 52 del Trattato osti a che uno Stato membro consenta ai soggetti residenti sul proprio territorio di detrarre dal reddito soggetto ad imposta i redditi di impresa destinati alla costituzione di una riserva di vecchiaia, negando peraltro tale beneficio ai cittadini comunitari contribuenti che, ancorché residenti in un altro Stato membro, percepiscano nel primo Stato la totalità o la quasi totalità dei propri redditi.

14 Con la seconda questione il giudice di rinvio domanda alla Corte se tale diverso trattamento possa essere giustificato dal fatto che le rendite periodiche di cui il contribuente non residente benefici successivamente in base alla riserva di vecchiaia non sono imponibili nello Stato in cui egli svolga la propria attività professionale, bensì nello Stato di residenza con cui il detto Stato abbia stipulato una convenzione fiscale bilaterale contro le doppie imposizioni.

15 Le due questioni devono essere esaminate congiuntamente.

16 Si deve ricordare anzitutto 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 astenendosi, quindi, da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza

(v. sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punti 21 e 26).

- 17 È giurisprudenza costante che una discriminazione consiste nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse.
- 18 In materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe, in quanto presentano differenze oggettive per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale o ancora alla situazione personale e familiare (v. sentenza Schumacker, citata, punti 31 e seguenti).
- 19 Un diverso trattamento di tali due categorie di contribuenti non può essere quindi qualificato, di per sé, quale discriminazione ai sensi del Trattato.
- 20 Si deve tuttavia riconoscere che il contribuente non residente — lavoratore dipendente o autonomo — che percepisca la totalità o la quasi totalità dei propri redditi nello Stato in cui svolge la propria attività lavorativa si trova, oggettivamente, nella stessa situazione, per quanto attiene all'imposta sui redditi, di colui che risiede nello Stato medesimo ivi svolgendo la stessa attività. Entrambi sono soggetti ad imposizione unicamente in quello Stato e la base imponibile dell'imposta è la stessa.
- 21 Se, per quanto attiene alle detrazioni dal reddito imponibile, il contribuente non residente non è soggetto allo stesso trattamento tributario previsto per il contribuente residente, la sua situazione personale non sarà presa in considerazione né dall'Amministrazione finanziaria dello Stato in cui svolge la propria attività lavorativa — in quanto non vi risiede — né dallo Stato di residenza — in quanto non



vi percepisce alcun reddito. Conseguentemente, risulterà complessivamente soggetto ad un'imposizione più gravosa, con conseguente sfavore rispetto al contribuente residente.

- 22 Ne consegue che il contribuente non residente che, come nella specie della causa principale, percepisca la totalità o la quasi totalità dei redditi nello Stato in cui svolga la propria attività professionale ma al quale non sia riconosciuto il diritto di costituire una riserva di vecchiaia fiscalmente detraibile alle stesse condizioni previste per il contribuente residente, subisce una discriminazione.
- 23 Al fine di giustificare la situazione di sfavore fiscale in cui si vengono a trovare i contribuenti non residenti, il governo olandese invoca il principio della coerenza fiscale, affermato nella sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann (Racc. pag. I-249), secondo cui deve sussistere una correlazione tra le somme dedotte dalla base imponibile e quelle soggette ad imposta. Qualora un non residente potesse costituire una riserva di vecchiaia nei Paesi Bassi ed acquisire quindi un diritto a pensione, quest'ultima sfuggirebbe all'imposta nei Paesi Bassi atteso che, sulla base della menzionata convenzione fiscale bilaterale conclusa dai Regni dei Paesi Bassi e del Belgio, un reddito di tal genere è soggetto ad imposta nello Stato di residenza.
- 24 Anzitutto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 54 delle conclusioni, per effetto delle convenzioni contro le doppie imposizioni che, come quella sopra menzionata, ricalcano il modello della convenzione tipo dell'OCSE, lo Stato assoggetta ad imposta tutte le pensioni percepite dai residenti sul suo territorio, indipendentemente dallo Stato in cui siano stati versati i contributi, ma, al contrario, rinuncia ad assoggettare ad imposta le pensioni percepite all'estero, anche laddove esse derivino da contributi versati sul suo territorio e detraibili secondo la sua normativa. La coerenza fiscale non è quindi affermata a livello di uno stesso soggetto, sulla base di una correlazione rigorosa tra la detraibilità dei contributi e l'imponibilità delle pensioni, bensì si sposta su un altro livello, vale a dire quello della reciprocità delle norme applicabili negli Stati contraenti.

- 25 Considerato che la coerenza fiscale è garantita sulla base di una convenzione bilaterale conclusa con un altro Stato membro, tale principio non può essere invocato al fine di giustificare il diniego di una detrazione del genere di cui trattasi.
- 26 Si deve ricordare in ogni caso, come osservato dalla Commissione nelle proprie osservazioni scritte, che gli uffici tributari possono sempre raccogliere tutte le informazioni necessarie, ai sensi della 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).
- 27 Dalle considerazioni che precedono emerge che una norma emanata da uno Stato membro che consenta ai soggetti residenti nello Stato medesimo di detrarre dal reddito soggetto ad imposta la parte dei redditi di impresa da essi destinata alla costituzione di una riserva di vecchiaia, negando peraltro tale beneficio ai cittadini comunitari contribuenti che, ancorché residenti in un altro Stato membro, percepiscano nel primo Stato la totalità o la quasi totalità dei propri redditi, non può trovare giustificazione nel fatto che le rendite periodiche, di cui il contribuente non residente benefici successivamente sulla base della riserva di vecchiaia, non siano soggette ad imposizione in tale Stato bensì nello Stato di residenza — con cui il detto Stato abbia concluso una convenzione fiscale bilaterale contro le doppie imposizioni —, anche se la generale estensione del beneficio non consenta di garantire, nel regime fiscale vigente nel primo Stato, una stretta corrispondenza tra la detraibilità delle somme accantonate nella riserva di vecchiaia e l'imponibilità degli importi che ne derivino. Una siffatta discriminazione è pertanto contraria all'art. 52 del Trattato.

### Sulle spese

- 28 Le spese sostenute dai governi tedesco, italiano ed olandese nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale

il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Gerechtshof di 's-Hertogenbosch con ordinanza 16 febbraio 1994, dichiara:

**Una norma emanata da uno Stato membro che consenta ai soggetti residenti nello Stato medesimo di detrarre dal reddito soggetto ad imposta la parte dei redditi di impresa da essi destinata alla costituzione di una riserva di vecchiaia, negando peraltro tale beneficio ai cittadini comunitari contribuenti che, ancorché residenti in un altro Stato membro, percepiscano nel primo Stato la totalità o la quasi totalità dei propri redditi, non può trovare giustificazione nel fatto che le rendite periodiche, di cui il contribuente non residente benefici successivamente sulla base della riserva di vecchiaia, non siano soggette ad imposizione in tale Stato bensì nello Stato di residenza — con cui il detto Stato abbia concluso una convenzione fiscale bilaterale contro le doppie imposizioni —, anche se la generale estensione del beneficio non consenta di garantire, nel regime fiscale vigente nel primo Stato, una stretta corrispondenza tra la detraibilità delle somme accantonate nella riserva di vecchiaia e l'imponibilità degli importi che ne derivino. Una siffatta discriminazione è pertanto contraria all'art. 52 del Trattato.**

Rodríguez Iglesias

Schockweiler

Kapteyn

Gulmann

Jann

Mancini

Moitinho de Almeida

Edward

Hirsch

Ragnemalm

Sevón

WIELOCKX

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'11 agosto 1995.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

G.C. Rodríguez Iglesias