

Causa C-119/24 [Chefquet] ⁱ**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

14 febbraio 2024

Giudice del rinvio:

Cour d'appel de Liège (Belgio)

Data della decisione di rinvio:

5 febbraio 2024

Ricorrenti:

DK

JO

Resistente:

État belge (Stato belga), rappresentato dal Ministro delle Finanze

Fatti, procedimento e oggetto della controversia

- 1 Il procedimento principale riguarda i contributi all'imposta dei non residenti e, più in particolare, l'imposta addizionale prevista all'articolo 245 del code des impôts sur les revenus 1992 (codice delle imposte sui redditi del 1992) (in prosieguo: il «CIR 92») cui sono soggetti i non residenti, e la sua compatibilità con l'articolo 45 TFUE.
- 2 I ricorrenti, DK e JO, erano residenti in Francia durante i periodi d'imposta e gli esercizi fiscali oggetto della presente causa. DK svolgeva un'attività di docente in diverse università belghe e di direttore di ricerca presso il Centro nazionale della ricerca scientifica a Parigi. Sua moglie, JO, svolgeva un'attività di lavoro subordinato in Francia, ma non esercita più alcuna attività lavorativa dal 2000.

ⁱ Il nome della presente causa è un nome fittizio. Non corrisponde al nome reale di nessuna delle parti del procedimento.

- 3 I ricorrenti sono stati assoggettati a imposta dal Regno del Belgio in quanto non residenti. Essi hanno contestato i contributi all'imposta per i non residenti stabiliti per gli esercizi fiscali dal 1992 al 1998, dal 2001 al 2003 e dal 2007 al 2009, presentando vari reclami avverso tali contributi. Tutti i contributi all'imposta per i non residenti di cui trattasi comprendevano imposte addizionali («centesimi») a favore dello Stato, in applicazione dell'articolo 245 del CIR 92.
- 4 Con diverse decisioni amministrative, i reclami in questione sono stati respinti o dichiarati ricevibili ma infondati (o parzialmente fondati per quanto riguarda il reclamo relativo al contributo per l'esercizio fiscale 2008).
- 5 I ricorrenti hanno quindi contestato tali contributi dinanzi al Tribunal de première instance de Namur (Tribunale di primo grado di Namur, Belgio), proponendo quattro ricorsi distinti.
- 6 Con sentenza del 20 gennaio 2016, il Tribunal de première instance de Namur (Tribunale di primo grado di Namur) ha riunito i quattro ricorsi. Esso ha, in sostanza, dichiarato infondate le domande dirette all'annullamento dei contributi controversi. Esso ha altresì sottoposto questioni pregiudiziali alla Cour constitutionnelle (Corte costituzionale, Belgio), che ha risolto tali questioni con sentenza del 6 giugno 2019.
- 7 Il 3 febbraio 2020 i ricorrenti hanno impugnato la sentenza del Tribunal de première instance de Namur (Tribunale di primo grado di Namur) dinanzi alla Cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio) (in prosieguo: il «giudice del rinvio»).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 8 La disposizione del diritto dell'Unione oggetto della presente controversia è l'articolo 45 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), che riguarda la libera circolazione dei lavoratori e il divieto di discriminazione fondata sulla nazionalità tra i lavoratori degli Stati membri.

Diritto nazionale

- 9 L'articolo 245 del CIR 92 prevede che l'imposta dei non residenti, stabilita conformemente agli articoli 243 e 244 del CIR 92, è soggetta ad un supplemento d'imposta, vale a dire i centesimi addizionali, a favore dello Stato. Tali centesimi addizionali sono calcolati secondo le modalità fissate all'articolo 466 del CIR 92 per il calcolo dei centesimi addizionali comunali stabiliti dagli agglomerati e dai comuni belgi a carico degli abitanti del Regno [del Belgio] che hanno la loro residenza principale in tali agglomerati e comuni.

- 10 L'importo dei centesimi addizionali di cui all'articolo 245 del CIR 92 è variato dal 6 al 7% per gli esercizi fiscali dal 1992 al 2009.

Argomenti delle parti

- 11 I ricorrenti (DK e JO) hanno chiesto di sottoporre due questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte di giustizia»).
- 12 La prima questione che essi propongono di sollevare riguarda la compatibilità della misura prevista all'articolo 245 del CIR 92 con l'articolo 45 TFUE, in quanto l'articolo 245 del CIR 92 assoggetta il contribuente non residente a un'imposta addizionale, a favore dello Stato, che egli non pagherebbe se fosse residente nel Regno del Belgio, e che è stabilita per analogia con l'imposta locale prevista all'articolo 466 del CIR 92 a carico degli abitanti del Regno del Belgio.
- 13 I ricorrenti propongono inoltre al giudice del rinvio di sottoporre alla Corte di giustizia una seconda questione pregiudiziale, vertente sulla compatibilità dell'articolo 25-2 della convenzione tra il Belgio e la Francia contro la doppia imposizione con l'articolo 45 TFUE. Infatti, tale disposizione riduce, per il non residente, la quota di reddito esente da imposta (definita agli articoli 130 e 131 del CIR 92) in proporzione alla quota dei suoi redditi da lavoro di fonte belga rispetto al totale dei suoi redditi da lavoro a livello mondiale.
- 14 Lo Stato belga chiede al giudice del rinvio di dichiarare infondata la domanda dei ricorrenti di sottoporre due questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia.

Valutazione del giudice del rinvio

- 15 Per quanto riguarda la questione della compatibilità della misura di cui all'articolo 245 del CIR 92 con l'articolo 45 TFUE, il giudice del rinvio condivide le considerazioni della Cour constitutionnelle (Corte costituzionale), che è stata interrogata dal Tribunal de première instance de Namur (Tribunale di primo grado di Namur) sulla questione della compatibilità dell'articolo 245 del CIR 92 con gli articoli 10 e 11 della Costituzione belga, in ragione della presunta discriminazione ingiustificata tra non residenti e residenti che tale disposizione stabilirebbe.
- 16 La Cour constitutionnelle (Corte costituzionale) ha ritenuto, nella sua sentenza del 6 giugno 2019, che, assoggettando i non residenti a un'imposta stabilita a favore dello Stato, calcolata sulla base dell'articolo 466 del CIR 92 relativo alle addizionali comunali, la disposizione dell'articolo 245 del CIR 92 mira, come indicano i lavori preparatori, ad evitare qualsiasi discriminazione tra i non residenti e gli abitanti del Regno del Belgio soggetti alle addizionali comunali previste all'articolo 466 del CIR 92. I non residenti beneficiano infatti, in generale, delle infrastrutture e dei servizi forniti dalla pubblica amministrazione belga, nella misura in cui tali infrastrutture e servizi consentono loro di acquisire i redditi di fonte belga sui quali è calcolata l'imposta dei non residenti dovuta allo

Stato belga. La maggiorazione dell'imposta dovuta allo Stato che deriva dai centesimi addizionali previsti dall'articolo 245 del CIR 92 consente quindi di destinarne l'importo alla realizzazione dei compiti di interesse generale di cui si fa carico lo Stato belga. La misura in questione non produce peraltro effetti manifestamente sproporzionati. I centesimi addizionali previsti dall'articolo 245 del CIR 92 sono infatti calcolati in proporzione all'imposta dovuta sui redditi prodotti o percepiti in Belgio. Tale misura, applicabile indipendentemente dalla cittadinanza del non residente, mira a far contribuire così i non residenti, in maniera proporzionale, al finanziamento dei compiti di interesse generale. Per il resto, il fatto che il non residente possa essere eventualmente assoggettato ad un'imposta per la residenza secondaria in Belgio o a un'imposta sull'abitazione in Francia è estraneo alla disposizione di cui trattasi, in quanto tali imposte non hanno lo stesso oggetto né la stessa funzione e non sono pertanto paragonabili ai centesimi previsti dall'articolo 245 del CIR 92 ⁱⁱ.

- 17 La Cour constitutionnelle (Corte costituzionale) ha precisato che si tratta di un'imposta gravante sui non residenti, calcolata secondo le stesse modalità delle addizionali comunali sull'imposta delle persone fisiche dovuta dagli abitanti del Regno [del Belgio], ma che è riscossa a favore dello Stato e, tenuto conto di tale destinazione, la misura prevista dall'articolo 245 del CIR 92 non ha né la stessa natura né lo stesso scopo dei centesimi addizionali comunali ⁱⁱⁱ.
- 18 Come rilevato dalla Corte di giustizia, «da una giurisprudenza costante risulta che il complesso delle norme del Trattato [FUE] relative alla libera circolazione delle persone è volto ad agevolare ai cittadini [dell'Unione] l'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura nell'intero territorio [dell'Unione] ed osta ai provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro» (sentenze del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punto 77 e giurisprudenza citata, e del 22 giugno 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punto 37 e giurisprudenza citata). Di conseguenza, l'articolo 45 TFUE osta a qualsiasi misura nazionale che possa rendere più difficile od ostacolare l'esercizio, da parte dei cittadini dell'Unione, della libertà fondamentale garantita da detto articolo (sentenza del 10 ottobre 2019, Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, punto 41 e giurisprudenza citata) ^{iv}.
- 19 La Corte di giustizia ha inoltre già dichiarato che un trattamento fiscale sfavorevole contrario a una libertà fondamentale non può essere giustificato

ⁱⁱ Cour constitutionnelle (Corte costituzionale), 6 giugno 2019, punto B.5.2.

ⁱⁱⁱ Cour constitutionnelle (Corte costituzionale), 6 giugno 2019, punto B.5.1.

^{iv} V., altresì, sentenza del 15 luglio 2021, État belge (Perdita di agevolazioni fiscali nello Stato membro di residenza), C-241/20, EU:C:2021:605.

dall'esistenza di altri vantaggi fiscali, anche a supporre che tali vantaggi esistano ^v.

- 20 In tale contesto, il giudice del rinvio ritiene che occorra sottoporre alla Corte di giustizia la prima questione pregiudiziale proposta dai ricorrenti, vertente sulla compatibilità dell'articolo 245 del CIR 92 con l'articolo 45 TFUE.
- 21 Per contro, il giudice del rinvio ritiene che non occorra sottoporre alla Corte la seconda questione pregiudiziale proposta dai ricorrenti nel procedimento principale. Esso reputa, infatti, che, sulla base della chiara giurisprudenza della Corte, risulti chiaro che l'articolo 25-2 della convenzione contro la doppia imposizione conclusa tra la Francia e il Belgio non viola l'articolo 45 TFUE.

Questione pregiudiziale

«Se l'articolo 45 TFUE osti all'applicazione dell'articolo 245 [del codice] delle imposte sui redditi, nella parte in cui tale articolo assoggetta il contribuente non residente a un supplemento di imposta dello Stato pari al 6-7% rispetto all'imposta che verserebbe se fosse residente nel Regno [del Belgio], supplemento stabilito per analogia all'imposta locale fissata dagli agglomerati e dai comuni belgi a carico degli abitanti del Regno [del Belgio] aventi la residenza principale in tali agglomerati e comuni».

^v Sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punto 97 e giurisprudenza citata.