

Causa C-380/23 [Monmorieux]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:**

16 giugno 2023

Giudice del rinvio:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgio)

Data della decisione di rinvio:

14 giugno 2023

Ricorrente:

UN

Resistente:

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

I. Fatti e procedimento principale

- 1 UN, di cittadinanza belga, era domiciliato in Francia, nella zona frontaliere e lavorava in Belgio, nella zona frontaliere. Avendo rivendicato, per gli esercizi d'imposta dal 2008 al 2014, il regime specifico dei lavoratori frontalieri previsto dalla Convention préventive de la double imposition (Convenzione contro la doppia imposizione) tra il Belgio e la Francia (in prosieguo: la «CPDI»), egli è stato assoggettato ad imposta in Francia per i suoi redditi di fonte belga.
- 2 L'amministrazione fiscale belga ha ritenuto che UN avesse erroneamente rivendicato il beneficio di tale regime di eccezione per gli esercizi d'imposta interessati, dal momento che il suo unico nucleo familiare permanente si trovava in Belgio. A sua volta essa ha assoggettato i redditi percepiti durante tali esercizi all'imposta belga maggiorata del 50 % a titolo di sanzione.

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

3 UN contesta l'imposizione d'ufficio dei suoi redditi da parte del Belgio e fa valere la responsabilità dello Stato belga. Egli ha adito a tale duplice titolo il Tribunal de première instance (Tribunale di primo grado) il 14 luglio 2016. Parallelamente, a titolo cautelare, egli ha presentato una domanda di procedura di composizione in via amichevole ai sensi dell'articolo 24 della CPDI, al fine di porre rimedio alla doppia imposizione dei suoi redditi.

4 Il 30 agosto 2017, l'amministrazione fiscale belga lo ha informato della decisione intervenuta tra le amministrazioni fiscali belga e francese, nei seguenti termini:

«Poiché l'imposta belga su tali redditi per gli anni considerati è riconosciuta come legittima dai due Stati, le autorità fiscali francesi intendono procedere quanto prima allo sgravio della loro imposta indebitamente riscossa su tali redditi.

A tal fine, è tuttavia indispensabile che il Suo cliente rinunci a tutti i ricorsi in via amministrativa e ordinaria contro le imposte belghe contestate, al fine di conferire loro carattere definitivo.

(...)

Mi permetto di attirare la Sua attenzione sul fatto che in caso di rifiuto di detto accordo e/o in assenza di una rinuncia a qualsiasi azione in giudizio, le amministrazioni belga e francese sarebbero indotte a chiudere definitivamente la procedura di composizione in via amichevole avviata, con la circostanza aggravante del rischio di mantenimento della doppia imposizione su tali redditi».

5 Con sentenza del 13 marzo 2019, il Tribunale di primo grado ha annullato le maggiorazioni d'imposta del 50 % inflitte per gli esercizi d'imposta dal 2008 al 2014 e, per il resto, ha respinto la domanda, riservandosi di pronunciarsi sull'azione di responsabilità promossa contro lo Stato belga.

6 Esaminando ora tale azione di responsabilità, il Tribunale di primo grado solleva le tre questioni pregiudiziali enunciate in prosieguo.

II. Diritto applicabile

Disposizioni del diritto dell'Unione invocate

7 L'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta») dispone quanto segue:

«Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo.

Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare.

A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia».

8 L'articolo 45, paragrafo 1, TFUE così dispone:

«La libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione è assicurata».

9 Infine, l'articolo 19, paragrafo 1, TUE dispone quanto segue:

«La Corte di giustizia dell'Unione europea comprende la Corte di giustizia, il Tribunale e i tribunali specializzati. Assicura il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione dei trattati.

Gli Stati membri stabiliscono i rimedi giurisdizionali necessari per assicurare una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione».

Convenzione contro la doppia imposizione tra la Francia e il Belgio

10 L'articolo 24, paragrafo 3, della CPDI enuncia che:

«Se un residente di uno degli Stati contraenti ritiene che le imposte che sono state stabilite o che si prevede di fissare a suo carico hanno comportato o devono comportare per lui una doppia imposizione, il cui mantenimento sarebbe incompatibile con le disposizioni della Convenzione, egli può, fatto salvo l'esercizio dei suoi diritti di reclamo e di ricorso secondo la legislazione interna di ciascuno Stato, rivolgere alle autorità competenti dello Stato di cui è residente una domanda scritta e motivata di revisione di dette imposte.

Tale domanda deve essere presentata prima della scadenza di un termine di sei mesi decorrente dalla data di notifica o di riscossione alla fonte della seconda imposta. Se ne riconoscono la fondatezza, le autorità investite di tale domanda si accorderanno con le autorità competenti dell'altro Stato contraente per evitare la doppia imposizione».

III. Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

1. Posizione del ricorrente

11 UN sostiene che lo Stato belga violerebbe i suoi diritti della difesa e i suoi diritti fondamentali, costringendolo a scegliere tra la prosecuzione del suo ricorso dinanzi ai giudici belgi e il beneficio della procedura di composizione in via

amichevole, nella fattispecie la restituzione dell'imposta francese versata per gli esercizi d'imposta controversi.

- 12 A suo avviso, l'introduzione di una procedura di composizione in via amichevole non pregiudicherebbe i diritti di ricorso interni a disposizione del contribuente. Lo Stato belga lo priverebbe del suo diritto fondamentale di sottoporre pienamente e liberamente ai giudici la controversia che lo oppone all'amministrazione, laddove le amministrazioni fiscali dei due Stati riconoscerebbero l'esistenza di una doppia imposizione, contraria alla CPDI. UN sottolinea che gli sarebbero state inflitte pesanti sanzioni amministrative di carattere repressivo e ritiene che la scelta che gli viene lasciata leda i suoi diritti della difesa.
- 13 UN ritiene inoltre che il fatto di chiudere la procedura di composizione in via amichevole senza consentirgli di far valere le sue osservazioni, e senza attendere l'esito del procedimento giudiziario, costituisca una violazione dei suoi diritti della difesa e dell'articolo 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, che gli provocherebbe un danno equivalente alle imposte versate in Francia, il cui rimborso sarebbe definitivamente perso a causa della procedura di composizione in via amichevole. Egli ricorda altresì che, ai sensi dell'articolo 13 della Costituzione belga, «nessuno può essere sottratto, contro la sua volontà, al giudice che la legge gli attribuisce».

2. Posizione dello Stato belga

- 14 Lo Stato belga ricorda che la procedura di composizione in via amichevole, prevista dalla CPDI, consentirebbe al contribuente di chiedere l'avvio di un dialogo diretto tra le autorità fiscali belghe e francesi, affinché esse cerchino di trovare una soluzione che consenta di evitare una doppia imposizione. Non si tratterebbe di una fase obbligatoria per il contribuente, né di un ricorso ai sensi del Code judiciaire (Codice di procedura civile belga; in prosieguo: il «c.p.c.»).
- 15 L'espressione «fatto salvo l'esercizio dei suoi diritti di reclamo e di ricorso secondo la legislazione interna di ciascuno Stato», contenuta nella CPDI, significherebbe semplicemente che tale procedura lascia impregiudicati i diritti di reclamo e di ricorso che la legislazione interna di ciascun paese conferisce al contribuente. Infatti, la procedura di composizione in via amichevole sarebbe indipendente dai mezzi di ricorso previsti dalla legislazione nazionale degli Stati.
- 16 Peraltro, la promozione di un'azione giudiziaria contro le imposte stabilite in Belgio non avrebbe effetto sospensivo sulla prosecuzione della procedura di composizione in via amichevole. Il procedimento contenzioso, in cui il contribuente avrebbe un ruolo attivo, si svolgerebbe secondo le modalità previste dal Codice delle imposte sui redditi 1992 e dal c.p.c., mentre la procedura di composizione in via amichevole, prevista dalla CPDI, si svolgerebbe tra i due Stati e il contribuente interessato non interverrebbe, in linea di principio, nel dialogo tra le autorità competenti. Nel caso di specie, sarebbe stata trovata una soluzione, che permetterebbe di evitare una doppia imposizione e

l'amministrazione fiscale belga ne avrebbe informato il contribuente, precisando che l'esecuzione dell'accordo sarebbe subordinata alla sua rinuncia a tutte le azioni in giudizio interne: tale prassi sarebbe volta a evitare qualsiasi contraddizione tra i risultati della procedura nazionale e quella di composizione in via amichevole e, secondo una recente giurisprudenza nazionale, non sarebbe criticabile. Essa non sarebbe neppure condannata dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (in prosieguo: «OCSE») che chiarisce, nei suoi commenti all'articolo 25 della Convenzione Modello, che: «45. (...) Un'azione intentata dal contribuente può essere pendente o, ancora, il contribuente può essersi riservato il diritto di avviare un'azione in forza del diritto interno, ma le autorità competenti possono comunque ritenere che possa essere concluso un accordo. In tali casi, occorre tuttavia tener conto dell'intento di una autorità competente, di evitare divergenze o contraddizioni tra la decisione giudiziaria e la composizione in via amichevole richiesta, con le difficoltà o i rischi di abuso che queste potrebbero comportare. In definitiva, l'esecuzione di una tale composizione in via amichevole dovrebbe normalmente essere subordinata:

- all'accettazione di tale composizione in via amichevole da parte del contribuente; e
- alla rinuncia da parte di detto contribuente all'istanza avviata per quanto riguarda i punti regolati dalla composizione in via amichevole» (OCSE, Modello di convenzione fiscale concernente il reddito e il patrimonio: versione abbreviata 2014, Edizione OCSE, pag. 414).

VI. Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 17 La questione che si pone nel caso di specie è se l'esecuzione della composizione in via amichevole intervenuta con l'autorità fiscale francese (la restituzione dell'imposta francese) possa essere subordinata alla rinuncia incondizionata del contribuente alla sua azione in giudizio in Belgio.
- 18 Il giudice del rinvio ritiene che non sia illegittimo che colui che viene assoggettato a imposizione d'ufficio in Belgio, dopo aver già versato le sue imposte sul reddito in Francia, contesti tale imposizione dinanzi al giudice belga. Infatti, l'imposta sul reddito reclamata in Belgio sarà generalmente quattro, o addirittura cinque volte più elevata dell'imposta francese calcolata sullo stesso reddito e tale imposta di base, ampiamente più elevata, sarà ulteriormente maggiorata di sanzioni per il 50 % dell'imposta reclamata.
- 19 Se egli chiede, peraltro, che gli Stati contraenti si consultino nel quadro della procedura di composizione in via amichevole, prevista dall'articolo 24 CPDI, è soprattutto allo scopo di porre fine alla doppia imposizione nei suoi confronti.
- 20 Il giudice del rinvio si chiede se lo Stato belga rispetti gli articoli 19 TUE, 45 TFUE e 47 della Carta, quando subordina la restituzione dell'imposta francese alla

rinuncia alla domanda presentata dinanzi al giudice belga, ai sensi delle disposizioni della CPDI e del diritto interno mentre, in forza di una dottrina consolidata presso l'amministrazione fiscale belga, il contribuente non ha accesso ai documenti amministrativi relativi alla procedura di composizione in via amichevole e non può, in ogni caso, verificare se la sua situazione fiscale sia stata oggetto di un esame effettivo da parte delle autorità fiscali dei due Stati contraenti.

- 21 Esso ricorda al riguardo che la Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi considera che il diniego dell'amministrazione fiscale di concedere l'accesso al fascicolo, quando le è rivolta una domanda di accesso ai documenti relativi a una procedura di composizione in via amichevole che interviene sulla base di una convenzione contro la doppia imposizione, è contrario all'articolo 32 della Costituzione e agli articoli 4 e 6 della legge dell'11 aprile 1994, che disciplina la pubblicità degli atti dell'amministrazione.
- 22 Il giudice del rinvio ritiene che la controversia rientri nell'ambito della libera circolazione dei lavoratori, poiché UN sosteneva di risiedere in Francia, dove ha versato le sue imposte sui redditi. Si ricorda che, in virtù di una costante giurisprudenza, benché la fiscalità diretta rientri nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione¹. Pertanto, sebbene gli Stati membri siano liberi, nell'ambito delle convenzioni bilaterali dirette a evitare le doppie imposizioni, di fissare i fattori di collegamento ai fini della ripartizione della competenza fiscale, tale ripartizione non consente loro tuttavia di applicare misure contrarie alle libertà di circolazione come garantite dal TFUE. In effetti, per quanto riguarda l'esercizio del potere impositivo così ripartito, gli Stati membri sono tenuti al rispetto delle norme dell'Unione². Pertanto, quando essi sono legati da convenzioni bilaterali dirette a evitare le doppie imposizioni, gli Stati membri sono tenuti a rispettare i principi generali del diritto dell'Unione e i diritti fondamentali dei cittadini dell'Unione europea.
- 23 Esso ricorda che l'articolo 47 della Carta, che costituisce una riaffermazione del principio della tutela giurisdizionale effettiva, sancisce, a favore di ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati, il diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice³.
- 24 Ne consegue che in talune ipotesi, nelle quali sussistono elementi sia a favore che a sfavore della tesi dell'interessato, può giustificarsi il fatto che egli intenda tentare

¹ V., in tal senso, sentenza del 23 gennaio 2014, *Commissione/Belgio* (C-296/12, EU:C:2014:24, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

² V., in tal senso, sentenze del 14 marzo 2019, *Jacob e Lennertz* (C-174/18, EU:C:2019:205, punto 25 e giurisprudenza ivi citata), e del 24 ottobre 2019, *État belge* (C-35/19, EU:C:2019:894).

³ Sentenze del 27 giugno 2013, *Agrokonsulting-04* (C-93/12, EU:C:2013:432, punto 59) e sentenza del 2 marzo 2021, *A.B. e a. (Nomina dei giudici alla Corte suprema – Ricorso)* (C-824/18, EU:C:2021:153, punto 87 e giurisprudenza ivi citata).

di convincere un giudice della fondatezza della sua tesi, pur conservando un interesse legittimo a recuperare l'imposta estera qualora non dovesse convincere il giudice.

- 25 A ciò si aggiunge il fatto che l'imposta in Belgio è accompagnata da sanzioni per frode (intento di eludere l'imposta), che aumentano l'imposta dal 50 % al 200 %, che sono, da tempo, qualificate come penali ai sensi dell'articolo 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo. Orbene, il contribuente belga si è visto riconoscere dalla Cour constitutionnelle (Corte Costituzionale) e dalla Cour de cassation (Corte di Cassazione) il diritto di chiedere al giudice ordinario di procedere ad un controllo di proporzionalità della sanzione amministrativa a carattere repressivo, nonché di poter beneficiare della sospensione condizionale. Il principio di proporzionalità, come principio generale del diritto dell'Unione, impone agli Stati membri di ricorrere a mezzi che, permettendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dalla normativa nazionale, violino il meno possibile i principi stabiliti dalla legislazione dell'Unione⁴. Orbene, nel caso di specie, senza il rischio di incorrere in una doppia imposizione, le autorità fiscali dei due Stati membri potrebbero sospendere l'esame della situazione dell'interessato nel quadro della procedura di composizione in via amichevole fino a quando la procedura giudiziaria nazionale non si concluda in una decisione definitiva dei giudici belgi, per non privare l'interessato della restituzione dell'imposta francese.

V. Questioni pregiudiziali

- 26 Il giudice del rinvio sottopone pertanto le seguenti questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia dell'Unione europea:

«1. Se l'articolo 24 della convenzione tra la Francia e il Belgio, diretta ad evitare le doppie imposizioni e a stabilire norme di assistenza amministrativa e giuridica reciproca in materia di imposte sui redditi, firmata a Bruxelles il 10 marzo 1964, approvata con legge del 14 aprile 1965, interpretato nel senso che un cittadino belga, che sostiene di avere la propria residenza fiscale in Francia, la quale è tuttavia contestata dall'amministrazione fiscale belga, che ha chiesto, a titolo cautelare, il ricorso alla procedura di composizione in via amichevole al fine di recuperare l'imposta versata in Francia, vede subordinato, da parte dell'amministrazione fiscale belga e dell'amministrazione fiscale francese, il diritto alla restituzione di tale imposta alla sua rinuncia incondizionata al procedimento giudiziario da lui avviato dinanzi ai giudici belgi al fine di contestare, in via principale, l'imposizione d'ufficio di cui è stato oggetto in Belgio, violi gli articoli

⁴ V., in tal senso, sentenze del 22 dicembre 2022, [Shell Deutschland Oil](#) (C-553/21, EU:C:2022:1030); dell'8 dicembre 2022, [BTA Baltic Insurance Company](#) (C-769/21, EU:C:2022:973); del 14 ottobre 2021, [Finanzamt N e Finanzamt G \(Comunicazione della destinazione\)](#) (C-45/20 e C-46/20, EU:C:2021:852, punto 62 e giurisprudenza ivi citata), e dell'8 febbraio 2018, [Lloyd's of London](#) (C-144/17, EU:C:2018:78, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

19 del Trattato sull'Unione europea, 45 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, letti in combinato disposto con il principio di proporzionalità, in quanto egli perderebbe definitivamente il diritto alla restituzione dell'imposta francese se dovesse mantenere la sua azione principale, volta a contestare, dinanzi al giudice ordinario belga, il suo assoggettamento all'imposta in Belgio.

2. In caso di risposta in senso negativo alla prima questione: se la soluzione resti la stessa qualora, al fine di poter recuperare l'imposta versata in Francia, l'interessato, rinunciando alla sua azione in giudizio volta a contestare l'imposizione in Belgio, perda anche il diritto di beneficiare di un controllo giurisdizionale effettivo sulle sanzioni amministrative di carattere repressivo, qualificate come penali ai sensi della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo, che aumentano l'imposta, perdendo in tal modo il diritto al controllo sulla proporzionalità della sanzione, e di chiedere il beneficio della sospensione condizionale, modalità di individualizzazione della pena che gli sono state tuttavia riconosciute sia dalla Cour constitutionnelle (Corte Costituzionale) sia dalla Cour de cassation (Corte di Cassazione).

3. In caso di risposta in senso negativo alle prime due questioni: se la risposta resti la stessa qualora esista una dottrina amministrativa, in forza della quale all'interessato viene negato l'accesso agli atti e ai documenti relativi alla procedura di composizione in via amichevole tra i due Stati contraenti, diniego ripetutamente ritenuto contrario all'articolo 32 della Costituzione e agli articoli 4 e 6 della legge dell'11 aprile 1994, che disciplina la pubblicità degli atti dell'amministrazione, dalla Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi e dal Conseil d'État (Consiglio di Stato)».