



Centro di ricerca IFE - Ius Fiscale Europaeum, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa

Causa e data	Parti in causa	Sezione CGUE	Tipo di procedimento	Stato membro di provenienza	Grado di giudizio nazionale	Conclusioni Avvocato generale	Note	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto
C-241/20, 15 luglio 2021, ECLI:EU:C:2021:605	BJ contro État belge	Prima	Rinvio Pregiudiziale	BE	Non ultima istanza	/	/	Libera circolazione delle persone (lavoratori) - Libera circolazione dei capitali - Restrizione nello stato d'origine	Libera circolazione dei lavoratori – Libera circolazione dei capitali – Imposta sul reddito – Normativa diretta ad evitare le doppie imposizioni – Redditi percepiti in uno Stato membro diverso da quello di residenza – Modalità del calcolo dell'esenzione nello Stato membro di residenza – Perdita parziale di vantaggi fiscali legati alla situazione personale

**Classificazione**

Diritto primario - Libera circolazione delle persone - Libera circolazione dei capitali - Imposte dirette - Persone fisiche

**Questione pregiudiziale**

- 1) Con la prima delle quali, connesse con le successive tre, è relativa all'incompatibilità con la libera circolazione dei lavoratori garantita dall'art. 45 TFUE di una normativa che in combinato disposto con una Convenzione contro la doppia imposizione, fa perdere una parte delle agevolazioni fiscali personali concesse dallo Stato della residenza, per il fatto di aver percepito un reddito di lavoro dipendente in Lussemburgo, ivi tassato.
- 2) Con la seconda questione pregiudiziale, viene chiesto alla Corte se la risposta rimanga affermativa nel caso in cui il contribuente non percepisca redditi significativi -quantitativamente e 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, si chiede se la risposta rimanga affermativa nel caso in cui, in forza di una Convenzione contro la doppia imposizione, il contribuente abbia comunque beneficiato nello Stato di occupazione di agevolazioni fiscali previste dalla sua normativa interna ma che, tuttavia, non comprendono alcune delle agevolazioni fiscali alle quali il contribuente ha diritto, in linea di principio, nello Stato di residenza.
- 4) Si chiede se la risposta rimanga tale anche, nonostante questa differenza, il contribuente ottenga in questo modo nello Stato membro di occupazione una riduzione d'imposta almeno equivalente a quello che ha perso nel suo Stato di residenza.
- 5) Con la quinta questione, il giudice chiede se le risposte rimangano identiche alla luce dell'art. 63, paragrafo 1 e dell'art. 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, rispetto ad una normativa come quella di cui al procedimento principale, ripresa o meno in una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, in forza della quale un contribuente perde, per il calcolo delle sue imposte sul reddito dello Stato di residenza, una parte della quota di tale reddito esente da imposta e delle altre agevolazioni fiscali personali, per il fatto di aver percepito, durante l'anno considerato, redditi da locazione di un immobile di cui è proprietario in un altro Stato membro ed ivi tassati.

**Dispositivo**

- 1) L'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa tributaria di uno Stato membro la cui applicazione comporti che un contribuente residente in tale Stato membro perda, nell'ambito del calcolo della sua imposta sul reddito nel medesimo Stato membro, parte delle agevolazioni fiscali concesse da quest'ultimo, per il motivo che detto contribuente percepisce una remunerazione per l'esercizio di un'attività professionale subordinata in un altro Stato membro, imponibile in quest'ultimo ed esente da imposizione nel primo Stato membro in forza di una convenzione bilaterale diretta ad evitare le doppie imposizioni.
- 2) La circostanza che il contribuente interessato non percepisca redditi significativi nello Stato membro di residenza non incide sulla risposta fornita alla prima questione pregiudiziale, dal momento che tale Stato membro è in grado di concedergli le agevolazioni fiscali di cui trattasi.
- 3) La circostanza che, in forza di una convenzione contro la doppia imposizione tra lo Stato membro di residenza e lo Stato membro di occupazione, il contribuente interessato abbia beneficiato, nell'ambito della tassazione dei redditi percepiti nel secondo Stato membro, delle agevolazioni fiscali previste dalla legislazione tributaria di quest'ultimo non incide sulla risposta fornita alla prima questione pregiudiziale, allorché né tale convenzione né la normativa tributaria dello Stato membro di residenza prevedono che dette agevolazioni siano tenute in considerazione e queste ultime non includono alcune delle agevolazioni fiscali cui il contribuente interessato ha in linea di principio diritto nello Stato membro di residenza.
- 4) La circostanza che, nello Stato membro di occupazione, il contribuente interessato abbia ottenuto una riduzione d'imposta di importo almeno equivalente a quello delle agevolazioni fiscali dallo stesso perdute nello Stato membro di residenza non incide sulla risposta fornita alla prima questione pregiudiziale.
- 5) L'articolo 63, paragrafo 1, e l'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa tributaria di uno Stato membro la cui applicazione comporti che un contribuente residente in tale Stato membro perda una parte delle agevolazioni fiscali concesse da quest'ultimo, per il motivo che tale contribuente percepisce redditi provenienti da un appartamento di cui è proprietario in un altro Stato membro, imponibili in quest'ultimo ed esenti da imposizione nel primo Stato membro in forza di una convenzione bilaterale diretta ad evitare le doppie imposizioni.

**Nota redazionale**

Nella sentenza in epigrafe la Corte si pronuncia sulla compatibilità con il diritto europeo dell'art. 155 del Codice delle imposte sui redditi del 1992 del Belgio (d'ora in avanti anche CIR 92) che disciplina le modalità di calcolo dell'esenzione con progressione metodo utilizzato per eliminare la doppia imposizione nell'ambito della Convenzione contro la doppia imposizione nel caso di un reddito di lavoro dipendente svolto all'estero ed ivi tassato (nel caso di specie il Lussemburgo). Il giudice chiede alla Corte se la perdita parziale dei vantaggi fiscali, legati alla situazione personale del sig. BJ, nello Stato di residenza per effetto dello svolgimento di un'attività di lavoro dipendente in Lussemburgo, il cui reddito è ivi tassato in base alla Convenzione Belgio-Lussemburgo, sia conforme all'art. 45 TFUE.

La Corte si era già occupata della prima questione pregiudiziale ed in particolare nel caso Jacob e Lennertz (causa C-174/18 del 14 marzo 2019) in base al quale la stessa normativa in discussione era stata considerata in contrasto con l'art. 45 TFUE. Richiamando la sentenza Jacob e Lennertz, punti 33, 40 e 41, conferma che le agevolazioni di cui trattasi rientrano nella nozione di vantaggi fiscali legati alla situazione personale e familiare del contribuente (punto 27 della sentenza). Così facendo conclude che la normativa *de qua* fa perdere parte del suddetto vantaggio fiscale. Ciò non sarebbe accaduto se il contribuente avesse avuto unicamente redditi di fonte belga. Pertanto, è rinvenibile un ostacolo di natura fiscale che rende meno interessante l'esercizio da parte dei cittadini dell'Unione della libera circolazione dei lavoratori, garantita dall'art. 45 del TFUE.

La risposta alla seconda questione pregiudiziale ha caratteristiche, riprendendo una questione già in precedenza chiarita dalla Corte di Giustizia.

In particolare, per costante giurisprudenza della Corte, se lo Stato della residenza è in grado di concedere i vantaggi fiscali di cui trattasi, lo Stato della fonte non ha alcun obbligo di fare altrettanto (*ex multis* è richiamata la sentenza Bechtel, C-20/16 del 22 giugno 2017).

La terza e la quarta questione pregiudiziale, di fatto, attongono alla verifica delle condizioni elaborate dalla Corte di Giustizia nel caso de Groot (punti 99, 100 e 101) per consentire allo Stato della residenza di vedersi svincolato dal suo obbligo di tener conto nella sua totalità della situazione personale e familiare del contribuente non residente. Nel caso di specie non può operare l'esimente prevista dal punto 99 della sentenza de Groot in quanto la perdita parziale delle agevolazioni in Belgio non derivano dal fatto di beneficiare di vantaggi fiscali equivalenti in Lussemburgo sulla base dell'art. 24, par. 4, lett. a) della convenzione contro la doppia imposizione stipulata fra il Belgio ed il Lussemburgo, ma presenta un carattere automatico in caso di percezione di redditi esenti in forza di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione.

Pertanto, la Corte, come già affermato nel caso Imfeld e Garcet, ritiene che l'effetto restrittivo della normativa in discussione derivi dalla perdita automatica di tali agevolazioni fiscali che non può essere giustificata dal fatto che nello Stato dell'occupazione si tiene conto parzialmente della situazione personale e familiare. Inoltre, afferma la Corte, i vantaggi fiscali di cui ha goduto il contribuente nello Stato membro di occupazione non includono quelli cui lo stesso ha in linea di principio diritto nello Stato membro di residenza.

Con la quarta questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, di fatto se possa operare la seconda esimente prevista dalla sentenza de Groot al punto 100, ovvero se l'attribuzione unilaterale da parte dello Stato membro di occupazione di vantaggi fiscali, addirittura per lo stesso importo di cui il contribuente avrebbe goduto nello Stato membro di residenza (novità rispetto ai precedenti casi), possa sollevare quest'ultimo da tale obbligo.

Anche qui la risposta della Corte è fornita richiamando i suoi precedenti ed in particolare il principio secondo il quale gli Stati membri non possono invocare l'esistenza di un vantaggio fiscale concessa unilateralmente da un altro Stato membro per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato (*ex multis*, sentenza Imfeld e Garcet, punto 61).

Ciò che rileva non è la misura del vantaggio fiscale concesso dallo Stato membro di occupazione anche se lo stesso copre interamente la perdita di quello che troverebbe applicazione nello Stato membro di occupazione.

Ciò che è rilevante è il fatto che: a) la perdita del vantaggio fiscale concesso dallo Stato della residenza riveste carattere di automaticità; b) non è soddisfatta la condizione di cui al punto 101 della sentenza de Groot, ovvero il fatto che complessivamente la situazione personale e familiare è presa in considerazione nella sua interezza.

Infine, con riferimento alla quinta questione pregiudiziale, la Corte ha affermato che l'art. 155 del CIR 92 è in contrasto anche con la libera circolazione dei capitali garantita dall'art. 63 TFUE.

La presente nota sarà inserita in una raccolta dotata di ISBN  
Causa selezionata per nota a sentenza su rivista scientifica