

**Causa C-182/06**

**Stato del Granducato di Lussemburgo**

**contro**

**Hans Ulrich Lakebrink e Katrin Peters-Lakebrink**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Cour administrative)

«Art. 39 CE — Imposta sul reddito dei non residenti — Calcolo dell'aliquota d'imposta — Beni immobili situati nel territorio di un altro Stato membro — Redditi da locazione negativi non presi in considerazione»

Massime della sentenza

*Libera circolazione delle persone — Lavoratori — Parità di trattamento — Retribuzione — Imposte sul reddito*

*(Art. 39 CE)*

L'art. 39 CE dev'essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale che non consente ad un cittadino comunitario, non residente nello Stato membro dove percepisce redditi che costituiscono la parte essenziale delle sue risorse imponibili, di chiedere che, ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile ai detti redditi, si tenga conto dei redditi da locazione negativi, relativi ad immobili non occupati personalmente e situati in un altro Stato membro, mentre un residente nel primo Stato può richiedere che si tenga conto dei detti redditi da locazione negativi.

In materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe, di modo che, il fatto che uno Stato membro non faccia fruire un contribuente non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al contribuente residente non è, di regola, discriminatorio, poiché queste due categorie di contribuenti non si trovano in una situazione analoga.

Lo stesso non può dirsi però nel caso in cui il non residente non percepisca redditi significativi nello Stato in cui risiede e tragga la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione, per cui lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare, dato che la discriminazione consiste nel fatto che quest'ultima non è presa in considerazione né nello Stato di residenza né in quello dell'occupazione.

La ratio su cui si fonda la detta discriminazione concerne tutti i vantaggi fiscali collegati alla capacità contributiva del non residente che non sono presi in considerazione né nello Stato di residenza né nello Stato dell'occupazione, dato che la capacità contributiva fa parte della situazione personale del non residente.

(v. punti 28-31, 34, 36 e dispositivo)

## SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

18 luglio 2007 (\*)

«Art. 39 CE – Imposta sul reddito dei non residenti – Calcolo dell'aliquota d'imposta – Beni immobili situati nel territorio di un altro Stato membro – Redditi da locazione negativi non presi in considerazione»

Nel procedimento C-182/06,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Cour administrative (Lussemburgo) con decisione 6 aprile 2006, pervenuta in cancelleria il 10 aprile 2006, nella causa

### **Stato del Granducato di Lussemburgo**

contro

**Hans Ulrich Lakebrink,**

**Katrin Peters-Lakebrink,**

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, e dai sigg. R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič ed E. Levits (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per lo Stato del Granducato di Lussemburgo, dal sig. C. Schiltz, in qualità di agente;
- per il sig. Lakebrink e la sig.ra Peters-Lakebrink, dal sig. M. Kleyr, avocat;
- per il governo olandese, dalle sig.re H.G. Sevenster e M. de Mol, in qualità di agenti;
- per il governo svedese, dalla sig.ra K. Wistrand, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e J.-P. Keppenne, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 29 marzo 2007, ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione dell'art. 39 CE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra lo Stato del Granducato di Lussemburgo, da un lato, e il sig. Lakebrink e la sig.ra Peters-Lakebrink (in prosieguo, congiuntamente: i «coniugi Lakebrink»), dall'altro, in merito all'imposta sul reddito a cui sono stati assoggettati in Lussemburgo per il 2002.

### **Contesto normativo, causa principale e questione pregiudiziale**

3 I coniugi Lakebrink, cittadini tedeschi residenti in Germania, svolgono entrambi un'attività lavorativa subordinata esclusivamente in Lussemburgo. Per il 2002 hanno richiesto l'imposizione congiunta in tale Stato membro ai sensi dell'art. 157 ter della legge modificata 4 dicembre 1967, relativa all'imposta sul reddito (in prosieguo: la «LIR»).

4 Nella loro dichiarazione dei redditi all'amministrazione fiscale lussemburghese i coniugi Lakebrink hanno dichiarato un reddito da locazione negativo di EUR 26 080, relativo a due immobili di cui sono proprietari in Germania e che non occupano personalmente, e hanno richiesto che si tenesse conto di tale perdita locativa ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta di cui beneficiano i residenti.

5 Il detto reddito da locazione negativo è stato debitamente iscritto nella cartella esattoriale dei coniugi per l'anno 2002, emanata dal Finanzamt Trier (Germania) il 30 luglio 2003. Da tale cartella risulta che i coniugi Lakebrink non hanno percepito redditi imponibili in Germania. Pertanto, essi non hanno pagato imposte in tale Stato.

6 Su loro richiesta, i coniugi Lakebrink sono stati assoggettati ad imposizione congiunta in Lussemburgo. In conformità all'art. 157 ter della LIR, l'imposta è stata calcolata in base all'aliquota che sarebbe stata loro applicabile se fossero stati residenti in tale Stato membro. Tuttavia, per quanto riguarda la determinazione di tale aliquota, il reddito da locazione negativo proveniente dai loro beni immobili situati in Germania non è stato preso in considerazione.

7 L'art. 157 ter della LIR, infatti, prevede che, in deroga al regime d'imposta applicabile ai contribuenti residenti, nel quale la regola della progressività per il calcolo dell'aliquota d'imposta si applica al totale dei redditi per i quali la potestà impositiva è attribuita ad altri Stati, il regime d'imposta applicabile ai contribuenti non residenti prevede che la clausola di progressività si applichi, conformemente all'art. 134 della LIR, oltre che ai redditi prodotti in loco, ai soli redditi professionali esteri dei detti contribuenti.

8 Ai sensi dell'art. 4 della Convenzione stipulata il 23 agosto 1958 fra il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania, diretta ad evitare le doppie imposizioni e a stabilire norme di reciproca assistenza amministrativa in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e in materia d'imposta commerciale comunale e d'imposta fondiaria, la potestà impositiva sui redditi provenienti dalla locazione di beni immobili spetta allo Stato in cui è situato l'immobile, nel caso di specie alla Germania.

9 I coniugi Lakebrink hanno presentato un reclamo contro la cartella esattoriale d'imposta sul reddito emessa dall'amministrazione fiscale lussemburghese. Tale reclamo è rimasto senza

risposta. Il loro ricorso, diretto ad ottenere la riforma di tale cartella, è stato accolto dal tribunale amministrativo lussemburghese.

10 Lo Stato del Granducato di Lussemburgo ha proposto appello avverso tale decisione dinanzi alla Cour administrative (Corte d'appello amministrativa). Quest'ultima si domanda, in particolare, se l'applicazione dell'art. 157 ter della LIR, nella parte in cui comporta il rifiuto di prendere in considerazione i redditi da locazione negativi provenienti dai beni immobili dei coniugi Lakebrink situati in Germania ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile ai loro redditi d'origine lussemburghese, costituisca una discriminazione indiretta vietata dall'art. 39 CE.

11 Pertanto, la Cour administrative ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 39 CE vada interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale, come quella istituita [in] Lussemburgo dall'art. 157 ter della LIR, ai sensi della quale un cittadino comunitario, non residente in Lussemburgo, che percepisce, da fonte lussemburghese, redditi da lavoro dipendente che costituiscono la parte essenziale delle sue risorse imponibili, non può far valere i suoi redditi da locazione negativi, relativi ad immobili non occupati personalmente e situati in un altro Stato membro, nel caso di specie in Germania, ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile ai suoi redditi di fonte lussemburghese».

### **Sulla questione pregiudiziale**

12 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 39 CE debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale, come quella oggetto della causa principale, in forza della quale un cittadino comunitario, non residente nello Stato membro dove percepisce redditi che costituiscono la parte essenziale delle sue risorse imponibili, non può far valere, ai fini della determinazione dell'aliquota di imposta applicabile ai detti redditi, redditi da locazione negativi relativi ad immobili non occupati personalmente e situati in un altro Stato membro, mentre un residente nel primo Stato può far valere i detti redditi da locazione negativi.

13 La normativa in discussione nella causa principale stabilisce un regime fiscale differente a seconda che il lavoratore che percepisce la parte essenziale delle sue risorse imponibili in Lussemburgo vi risieda o no.

14 In proposito, si deve innanzi tutto ricordare che, sebbene la materia delle imposte dirette non rientri, in quanto tale, nelle competenze della Comunità europea, gli Stati membri sono comunque tenuti ad esercitare le loro competenze nel rispetto del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punto 21, e 3 ottobre 2006, causa C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Racc. pag. I-9461, punto 30).

15 Occorre poi constatare che ogni cittadino comunitario che eserciti un'attività lavorativa in uno Stato membro diverso da quello di residenza, indipendentemente dal suo luogo di residenza e dalla sua cittadinanza, rientra nella sfera di applicazione dell'art. 39 CE (v. sentenza 21 febbraio 2006, causa C-152/03, Ritter-Coulais, Racc. pag. I-1711, punto 31).

16 Ne consegue che la situazione dei coniugi Lakebrink, che lavoravano in uno Stato membro diverso da quello in cui si trovava la loro residenza, rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 39 CE.

17 Infine, da una giurisprudenza costante risulta che il complesso delle norme del Trattato CE relative alla libera circolazione delle persone è volto ad agevolare i cittadini comunitari

nell'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura nel territorio della Comunità ed osta ai provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro (sentenze 15 giugno 2000, causa C-302/98, Sehrer, Racc. pag. I-4585, punto 32, e 13 novembre 2003, causa C-209/01, Schilling e Fleck-Schilling, Racc. pag. I-13389, punto 24).

18 I coniugi Lakebrink, che lavorano in Lussemburgo pur risiedendo in Germania, a differenza delle persone che lavorano e risiedono in Lussemburgo, non avevano il diritto, secondo la normativa lussemburghese, di chiedere che si tenesse conto delle perdite di reddito da locazione relativo ai loro beni immobili situati in Germania ai fini della determinazione dell'aliquota dell'imposta di loro redditi percepiti in Lussemburgo.

19 Pertanto, il trattamento riservato dalla normativa oggetto della causa principale ai lavoratori non residenti, come i coniugi Lakebrink, è meno vantaggioso rispetto a quello di cui beneficiano i lavoratori residenti.

20 Al contrario, i governi lussemburghese e olandese sostengono che, posto che tale normativa non tiene conto di alcun reddito estero extralavorativo, negativo o positivo che sia, essa offre ai contribuenti non residenti un regime fiscale complessivamente più vantaggioso rispetto a quello dei contribuenti residenti.

21 Una valutazione complessiva degli effetti della detta normativa non può essere accolta, dato che equivarrebbe a svuotare del suo contenuto il divieto stabilito dall'art. 39 CE.

22 Se, infatti, una normativa come quella oggetto della causa principale può offrire vantaggi fiscali a contribuenti non residenti che fanno valere redditi esteri extralavorativi positivi o, per lo meno, prevalentemente positivi, ciò non vale per contribuenti non residenti che, come i coniugi Lakebrink, dispongono solo di redditi esteri extralavorativi negativi.

23 Ebbene, come osserva l'avvocato generale al paragrafo 29 delle conclusioni, la circostanza che in una situazione come quella oggetto della causa principale la normativa in esame sfavorisca soggetti non residenti non può essere compensata dal fatto che, in altre situazioni, la stessa normativa non discrimina tra non residenti e residenti.

24 In tale contesto, occorre ricordare che, per costante giurisprudenza, un trattamento fiscale sfavorevole contrario a una libertà fondamentale non può essere giustificato dall'esistenza di altri vantaggi fiscali, anche supponendo che tali vantaggi esistano (v. sentenza 12 dicembre 2002, causa C-385/00, de Groot, Racc. pag. I-11819, punto 97 e la giurisprudenza citata).

25 Inoltre, si deve rilevare che, in assenza di redditi imponibili nel loro Stato di residenza, lavoratori come i coniugi Lakebrink non hanno la possibilità di chiedere che si tenga conto delle perdite di reddito da locazione relativo ai loro beni immobili situati in tale Stato membro e vengono quindi privati della possibilità di far valere il loro reddito da locazione negativo ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta dell'insieme dei loro redditi.

26 È quindi necessario verificare se lo svantaggio fiscale che colpisce lavoratori non residenti in Lussemburgo, come i coniugi Lakebrink, sia idoneo a costituire una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità, vietata dall'art. 39 CE.

27 Secondo una costante giurisprudenza, una discriminazione può infatti consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe, ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse (sentenze Schumacker, cit., punto 30; 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. I-2651, punto 26, e 22 marzo 2007, causa C-383/05, Talotta,

Racc. pag. I?2555, punto 18).

28 Orbene, in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe (sentenza Schumacker, cit., punto 31).

29 Di conseguenza, il fatto che uno Stato membro non faccia fruire un contribuente non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al contribuente residente non è, di regola, discriminatorio, poiché queste due categorie di contribuenti non si trovano in una situazione analoga.

30 Secondo una giurisprudenza ben consolidata, lo stesso non può dirsi però nel caso in cui il non residente non percepisca redditi significativi nello Stato in cui risiede e tragga la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione, per cui lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare (v., in particolare, sentenza Schumacker, cit., punto 36).

31 Secondo questa stessa giurisprudenza, la discriminazione consiste nel fatto che la situazione personale e familiare di un non residente che percepisce, in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede, la parte essenziale dei suoi redditi e la quasi totalità dei suoi redditi familiari non è presa in considerazione né nello Stato di residenza né in quello dell'occupazione (sentenza Schumacker, cit., punto 38).

32 Questa giurisprudenza trova applicazione ad una fattispecie come quella oggetto della causa principale.

33 Infatti, da una parte, la discriminazione descritta al punto 31 di questa sentenza riguarda a maggior ragione lavoratori non residenti, come i coniugi Lakebrink, che, come sottolineato sopra al punto 25, non percepiscono alcun reddito nel loro Stato di residenza e traggono la totalità dei loro redditi familiari da un'attività esercitata nello Stato d'occupazione.

34 Dall'altra parte, la ratio su cui si fonda la discriminazione accertata dalla Corte nella citata sentenza Schumacker, e ricordata al punto 31 di questa sentenza, concerne, come evidenziato dall'avvocato generale al paragrafo 36 delle sue conclusioni, tutti i vantaggi fiscali collegati alla capacità contributiva del non residente che non sono presi in considerazione né nello Stato di residenza né nello Stato dell'occupazione (v. anche le conclusioni dell'avvocato generale Léger nella causa che ha dato luogo alla sentenza Ritter-Coulais, paragrafi 97-99), dato che, peraltro, la capacità contributiva può essere qualificata come parte della situazione personale del non residente ai sensi della citata sentenza Schumacker.

35 Pertanto, il rifiuto dell'amministrazione fiscale di uno Stato membro di prendere in considerazione redditi da locazione negativi relativi a beni immobili di un contribuente situati all'estero costituisce una discriminazione vietata dall'art. 39 CE.

36 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la questione sottoposta dichiarando che l'art. 39 CE dev'essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale che non consente ad un cittadino comunitario, non residente nello Stato membro dove percepisce redditi che costituiscono la parte essenziale delle sue risorse imponibili, di chiedere che, ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile ai detti redditi, si tenga conto dei redditi da locazione negativi, relativi ad immobili non occupati personalmente e situati in un altro Stato membro, mentre un residente nel primo Stato può richiedere che si tenga conto dei detti redditi da locazione negativi.

## **Sulle spese**

37 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

**L'art. 39 CE dev'essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale che non consente ad un cittadino comunitario, non residente nello Stato membro dove percepisce redditi che costituiscono la parte essenziale delle sue risorse imponibili, di chiedere che, ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile ai detti redditi, si tenga conto dei redditi da locazione negativi, relativi ad immobili non occupati personalmente e situati in un altro Stato membro, mentre un residente nel primo Stato può richiedere che si tenga conto dei detti redditi da locazione negativi.**

Firme

\* Lingua processuale: il francese.