

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

18 dicembre 2014 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Libertà di stabilimento – Normativa tributaria – Imposta sul reddito – Contribuente non residente – Deducibilità di spese relative ad un monumento storico occupato dal rispettivo proprietario – Non deducibilità per un monumento in base al solo motivo che non è classificato come protetto nello Stato dell'imposizione pur essendolo nello Stato di residenza»

Nella causa C-87/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione del 1° febbraio 2013, pervenuta in cancelleria il 21 febbraio 2013, nel procedimento

Staatssecretaris van Financiën

contro

X,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, K. Lenaerts, vicepresidente della Corte, facente funzione di giudice della Seconda Sezione, J.-C. Bonichot (relatore), A. Arabadjiev e J.L. da Cruz Vilaça, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per X, da F. Engelen, S. Douma e G. Boulogne, in qualità di consulenti;
- per il governo dei Paesi Bassi, da B. Koopman e M. Bulterman, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da A. Rubio González, in qualità di agente;
- per il governo francese, da D. Colas e J.-S. Pilczer, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da P. Gentili, avvocato dello Stato;
- per il governo del Regno Unito, da S. Brighthouse, in qualità di agente, assistita da R. Hill, barrister;

– per la Commissione europea, da W. Roels, e W. Mölls, in qualità di agenti, sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 4 settembre 2014, ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 49 TFUE e 63 TFUE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra lo Staatssecretaris van Financiën (segretario di Stato per le Finanze) e X relativamente al rifiuto delle autorità tributarie olandesi di dedurre dai redditi del menzionato contribuente talune spese collegate alla manutenzione della sua residenza, un castello ubicato in Belgio protetto a titolo della legislazione sui monumenti storici dello Stato membro in parola, unicamente in base al motivo che detto castello non era protetto a titolo della legislazione sui monumenti storici del Regno dei Paesi Bassi.

Diritto olandese

3 L'articolo 2.5, paragrafo 1, della legge del 2001 sull'imposta sul reddito (wet inkomstenbelasting 2001), nella sua versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'imposta sul reddito»), così dispone:

«Il contribuente nazionale che risiede nei Paesi Bassi soltanto per una parte dell'anno civile e il contribuente straniero residente in un altro Stato membro dell'Unione europea, nelle isole olandesi di Bonaire, di Sint Eustatius e di Saba o nel territorio di un'altra potenza designata con decreto ministeriale con la quale il Regno dei Paesi Bassi ha concluso un accordo per evitare la doppia imposizione e incentivare lo scambio di informazioni, e che è assoggettato a imposta in detto Stato membro, nelle isole olandesi di Bonaire, di Sint Eustatius e di Saba o nel territorio di tale potenza, può optare per il regime fiscale previsto dalla presente legge per i contribuenti nazionali. (...)».

4 Ai sensi dell'articolo 3.1 della legge in parola:

«1. I redditi imponibili da lavoro e dall'abitazione sono i redditi derivanti dall'attività lavorativa e dall'abitazione, diminuiti delle eventuali perdite connesse all'attività professionale e all'abitazione (sezione 3.13).

2. I redditi imponibili derivanti dal lavoro e dall'abitazione sono pari all'importo cumulativo delle seguenti voci:

- a. reddito d'impresa imponibile (sezione 3.2),
- b. retribuzione imponibile (sezione 3.3),
- c. risultato imponibile proveniente da diverse attività (sezione 3.4),
- d. prestazioni in natura e prestazioni periodiche in denaro imponibili (sezione 3.5),
- e. redditi imponibili derivanti dalla propria abitazione (sezione 3.6),
- f. spese negative connesse alla concessione di redditi (sezione 3.8) e

g. deduzioni negative di natura personale (sezione 3.9),

diminuito delle seguenti voci:

h. deduzione relativa a debiti contratti per la propria abitazione minimi o insussistenti (sezione 3.6 bis),

i. spese connesse alla concessione di redditi (sezione 3.7) e

j. deduzioni di natura personale (capitolo 6)».

5 Da quanto esposto nella decisione di rinvio risulta che i redditi imponibili derivanti dall'abitazione del contribuente sono determinati forfettariamente secondo una percentuale del valore dell'abitazione.

6 Il capitolo 6 della legge sull'imposta sul reddito stabilisce, in particolare, norme specifiche sulla deduzione delle spese relative ad un edificio classificato come monumento. La possibilità di deduzione esiste sia relativamente alle abitazioni proprie, sia per gli edifici classificati da cui derivino redditi da risparmio e investimenti, come quelli di cui al capitolo 5 della legge in parola, ossia le residenze secondarie e gli immobili acquistati a titolo di investimento. Sulla base dell'articolo 6.31 della legge sull'imposta sul reddito, letto in combinato disposto con l'articolo 6.1, paragrafo 2, parte iniziale e lettera g), della legge in parola, le spese relative ad un edificio classificato come protetto, nella misura in cui eccedono una determinata soglia, a talune condizioni possono essere ammesse come voce di deduzione personale. Siffatte condizioni non dipendono dalla persona o dalla sua capacità contributiva. Per i casi in cui il monumento debba essere considerato come propria abitazione del contribuente, con detto regime si è voluta consentire una deduzione delle spese di manutenzione nel limite dell'importo forfettario menzionato al punto precedente.

7 L'articolo 6.2 della legge sull'imposta sul reddito, intitolato «Preso in considerazione delle deduzioni di natura personale», è così formulato:

«1. La deduzione di natura personale riduce i redditi derivanti dal lavoro e dall'abitazione dell'anno di esercizio, ma questi non possono essere inferiori a zero.

2. Se la deduzione di natura personale non è operata sui redditi derivanti dal lavoro e dall'abitazione dell'anno di esercizio, essa è applicata ai redditi imponibili da risparmio e investimenti dell'anno di esercizio, ma questi non possono essere inferiori a zero.

3. Se la deduzione di natura personale non è operata sui redditi derivanti dal lavoro e dall'abitazione o sui redditi imponibili da risparmio e investimenti dell'anno di esercizio, essa è applicata ai redditi derivanti da una partecipazione azionaria significativa dell'anno di esercizio, ma questi non possono essere inferiori a zero.

4. Per l'applicazione dei paragrafi 1 e 3, i redditi derivanti dal lavoro e dall'abitazione e i redditi derivanti da una partecipazione azionaria significativa dell'anno di esercizio sono determinati senza tenere conto dei redditi a tassazione differita.

5. In caso di diminuzione, vengono prese innanzitutto in considerazione le spese connesse ai costi di manutenzione specifici di cui all'articolo 6.1, paragrafo 2, lettera d)».

8 L'articolo 6 della legge sui monumenti storici del 1988 (Monumentenwet 1988), nella versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sui

monumenti storici»), dispone quanto segue:

«1. Per ogni comune il nostro Ministro gestisce un registro degli edifici protetti. In detto registro egli iscrive i monumenti storici che ha riconosciuto, purché non sia stato proposto alcun ricorso avverso tale riconoscimento o quando un ricorso del genere sia stato respinto.

2. Il nostro Ministro trasmette alle giunte permanenti nonché al sindaco e agli assessori un esemplare di ogni iscrizione effettuata nel registro.

3. L'esemplare trasmesso al sindaco e agli assessori è depositato presso la segreteria del comune a fini di consultazione. Qualsiasi cittadino può recarvisi e ottenerne una copia a sue spese».

9 L'articolo 7 di tale legge così recita:

«1. L'articolo 3, paragrafi da 2 a 6, l'articolo 4 e l'articolo 6 non si applicano allorché il monumento storico non è ubicato nel territorio di un comune.

2. Prima di decidere riguardo a un monumento di cui al paragrafo 1, il nostro Ministro consulta il Consiglio.

3. Il nostro Ministro gestisce un registro nazionale in cui iscrive i monumenti che riconosce, di cui al paragrafo 1, purché non sia stato proposto alcun ricorso avverso tale riconoscimento o quando un ricorso del genere sia stato respinto. Un esemplare dell'iscrizione è trasmesso all'ente che si occupa della zona interessata, nonché alle giunte permanenti se il monumento si trova nel territorio di una provincia».

10 L'articolo 3 della medesima legge stabilisce le modalità di riconoscimento della qualità di monumento storico di un bene nei termini seguenti:

«1. Il nostro Ministro può riconoscere d'ufficio lo status di monumento protetto ad un monumento-bene immobile.

2. Prima di adottare una decisione in materia, il nostro Ministro consulta il sindaco e gli assessori del comune in cui si trova il monumento, nonché le giunte permanenti se detto monumento è situato al di fuori degli agglomerati urbani designati in forza della legge sulla circolazione stradale della 1994.

3. Il nostro Ministro notifica la domanda di parere di cui al paragrafo 2 alle persone indicate quali proprietari e aventi diritto nella registrazione di base del catasto.

4. Il sindaco e gli assessori offrono agli interessati di cui al paragrafo 3 la possibilità di essere sentiti e organizzano la concertazione di cui all'articolo 2, paragrafo 2.

5. Il sindaco e gli assessori notificano il loro parere nei cinque mesi successivi all'invio della domanda di parere di cui al paragrafo 2; le giunte permanenti nei quattro mesi successivi.

6. Il nostro Ministro decide, dopo aver sentito il Consiglio, nei dieci mesi successivi alla data di invio della domanda di parere al sindaco e agli assessori».

11 Benché la legge sui monumenti storici non fissi condizioni esplicite circa la localizzazione del monumento nel territorio olandese, il giudice del rinvio considera pacifico che siffatta condizione derivi necessariamente dalla ratio della legge in parola, come illustrata dai relativi lavori preparatori.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

12 X, cittadino olandese, nel corso del 2004 si è trasferito dai Paesi Bassi in Belgio per risiedervi in un castello di cui è proprietario.

13 Tale castello è protetto in Belgio a titolo di monumento storico. Nei Paesi Bassi, per contro, non è iscritto in nessuno dei registri menzionati all'articolo 6 o all'articolo 7 della legge sui monumenti storici.

14 Nel corso dell'esercizio fiscale in discussione nel procedimento principale X svolgeva nei Paesi Bassi la funzione di amministratore di una società della quale era l'unico azionista. In Belgio egli non percepiva alcun reddito da lavoro.

15 Avendo optato per il regime previsto per i contribuenti residenti nei Paesi Bassi, egli ha presentato dichiarazione dei redditi in tale Stato membro, deducendone l'importo di EUR 18 140 a titolo di spese di manutenzione e di ammortamento concernenti il castello, che costituiva la sua propria abitazione ai sensi della legge olandese sull'imposta sul reddito.

16 Successivamente X è stato oggetto di una rettifica finanziaria relativamente a tale deduzione, poiché non risultava soddisfatta la condizione prevista all'articolo 6.31, paragrafo 2, della legge sull'imposta sul reddito riguardante l'iscrizione del monumento in uno dei registri di cui agli articoli 6 e 7 della legge sui monumenti storici.

17 Il Rechtbank Breda (Tribunale di Breda), considerando che il diritto alla deduzione in discussione non possa essere limitato ai monumenti siti nei Paesi Bassi, ha accolto il ricorso di X avverso detta rettifica. Il Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Corte di appello di Hertogenbosch) ha respinto l'appello proposto dall'amministrazione tributaria olandese. Lo Staatssecretaris van Financiën ha impugnato tale decisione ricorrendo in cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden.

18 È in tale contesto che lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il diritto dell'Unione, e segnatamente la normativa sulla libertà di stabilimento e sulla libera circolazione dei capitali, osti a che un abitante del Belgio, che su sua domanda sia assoggettato ad imposta nei Paesi Bassi come residente e che abbia sostenuto spese relativamente ad un castello da lui abitato situato in Belgio e ivi classificato come monumento protetto ed elemento paesaggistico, non possa dedurre tali spese nei Paesi Bassi ai fini dell'imposizione per il motivo che detto castello non è registrato nei Paesi Bassi come monumento protetto.

2) In che misura sia rilevante al riguardo la circostanza se l'interessato nel suo Stato di residenza, il Belgio, possa dedurre dette spese ai fini dell'imposta sul reddito dai suoi redditi mobiliari presenti o futuri, mediante la scelta di un sistema d'imposizione progressiva su detti redditi».

Sulle questioni pregiudiziali

19 Con le questioni proposte, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 49 TFUE e 63 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa di uno Stato membro la quale riserva, in nome della protezione del patrimonio culturale nazionale, la deducibilità di spese relative ai monumenti classificati come protetti unicamente ai proprietari di monumenti ubicati nel suo territorio.

20 In via preliminare, è d'uopo precisare che, anche se possono essere lese sia la libera circolazione dei capitali quanto la libertà di stabilimento, si deve, nel contesto del procedimento principale, fornire una risposta alle questioni così riformulate alla luce della libertà di stabilimento.

21 Rientra infatti nell'ambito di applicazione dell'articolo 49 TFUE la situazione di un residente di uno Stato membro, a prescindere dalla sua cittadinanza, che detenga nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro una partecipazione tale da conferirgli una sicura influenza sulle decisioni della società e da consentirgli di indirizzarne le attività (v. sentenze N, C?470/04, EU:C:2006:525, punto 27).

22 Orbene, così avviene nel caso di X, il quale, nel corso dell'esercizio fiscale in discussione nel procedimento principale, ha scelto di risiedere in Belgio e ha gestito, nei Paesi Bassi, gli affari della società di diritto olandese di cui era l'unico azionista.

23 Secondo una costante giurisprudenza, l'articolo 49 TFUE osta ad ogni provvedimento nazionale che, pur se applicabile senza discriminazioni in base alla nazionalità, possa ostacolare o scoraggiare l'esercizio, da parte dei cittadini dell'Unione, della libertà di stabilimento garantita dal Trattato FUE (v., in particolare, sentenza Attanasio Group, C?384/08, EU:C:2010:133, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

24 Si deve constatare che la normativa in discussione nel procedimento principale costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento.

25 Difatti, in situazioni come quelle di X, che non è residente nei Paesi Bassi ma ha optato, giacché svolge la sua intera attività in tale Stato membro, per il regime fiscale dei residenti, tale normativa comporta una disparità di trattamento fra contribuenti che abitano in un monumento storico a seconda del fatto che il loro luogo di residenza sia situato o meno nel territorio nazionale.

26 Siffatta disparità di trattamento è idonea a dissuadere i contribuenti che abbiano come abitazione un monumento storico ubicato nel territorio di uno Stato membro dall'esercitare la loro attività in un altro Stato membro.

27 Potrebbe tuttavia sussistere una discriminazione ai sensi del Trattato tra residenti e non residenti solo se, nonostante la loro residenza in Stati membri differenti, fosse accertato che, rispetto al contenuto e all'oggetto delle pertinenti disposizioni nazionali in causa, le due categorie di contribuenti si trovano in una situazione analoga (v. sentenza Commissione/Estonia, C?39/10, EU:C:2012:282, punto 51).

28 Orbene, la Corte considera che siffatta ipotesi non ricorra nel procedimento principale.

29 L'oggetto, infatti, della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale, quale risulta segnatamente dalla motivazione della proposta di legge propedeutica alla legge sull'imposta sul reddito, è la conservazione e la tutela del patrimonio culturale e storico dei Paesi Bassi, per mezzo di una deducibilità speciale di talune spese relative ai monumenti classificati come protetti, in particolare a quelli che fungono da abitazione per il rispettivo proprietario.

30 È peraltro alla luce di tale finalità che il Regno dei Paesi Bassi ha esteso siffatta deducibilità

ai contribuenti proprietari di un monumento classificato come protetto situato nei Paesi Bassi anche nel caso in cui essi fossero residenti in un altro Stato membro, come risulta dalle osservazioni scritte presentate dal governo olandese.

31 Di conseguenza, il fatto di riservare unicamente ai proprietari di monumenti classificati come protetti ubicati nel territorio nazionale il beneficio di un vantaggio fiscale che si prefigge di salvaguardare il patrimonio culturale e storico dei Paesi Bassi è insito nell'obiettivo perseguito dal legislatore nazionale.

32 La differenza di trattamento che ne risulta si applica quindi a categorie di contribuenti rispetto alle quali non si può considerare che si trovino in situazioni oggettivamente comparabili.

33 La situazione potrebbe essere diversa soltanto nell'ipotesi in cui il contribuente dimostrasse che il monumento di cui è proprietario, benché situato nel territorio di uno Stato membro diverso dal Regno dei Paesi Bassi, costituisce ciò nondimeno un elemento del patrimonio culturale e storico olandese, e che una circostanza del genere sarebbe tale da renderlo idoneo, se non fosse per la sua extraterritorialità, ad essere oggetto di protezione a titolo della legge olandese sui monumenti storici.

34 Alla luce delle suesposte considerazioni occorre rispondere alle questioni poste dichiarando che l'articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa di uno Stato membro la quale riserva, in nome della protezione del patrimonio culturale e storico nazionale, la deducibilità di spese relative ai monumenti classificati come protetti unicamente ai proprietari di monumenti ubicati nel suo territorio, purché siffatta possibilità sia estesa ai proprietari di monumenti che possono essere collegati al patrimonio culturale e storico di detto Stato membro, benché ubicati nel territorio di un altro Stato membro.

Sulle spese

35 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Seconda Sezione) dichiara:

L'articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa di uno Stato membro la quale riserva, in nome della protezione del patrimonio culturale e storico nazionale, la deducibilità di spese relative ai monumenti classificati come protetti unicamente ai proprietari di monumenti ubicati nel suo territorio, purché siffatta possibilità sia estesa ai proprietari di monumenti che possono essere collegati al patrimonio culturale e storico di detto Stato membro, benché ubicati nel territorio di un altro Stato membro.

Firme

* Lingua processuale: il neerlandese.