Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

11 settembre 2014 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul reddito – Legislazione contro la doppia imposizione – Imposizione dei redditi immobiliari percepiti in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di residenza – Metodo dell'esenzione con riserva di progressività nello Stato membro di residenza – Differenza di trattamento tra beni immobili situati nello Stato membro di residenza e in un altro Stato membro»

Nella causa C-489/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hof van beroep te Antwerpen (Belgio), con decisione del 3 settembre 2013, pervenuta in cancelleria il 10 settembre 2013, nel procedimento

Ronny Verest,

Gaby Gerards

contro

Belgische Staat,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da J.L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, J.-C. Bonichot (relatore) e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: N. Jääskinen,

cancelliere: A. Calot Escobar,

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo belga, da J.-C. Halleux e M. Jacobs, in qualità di agenti;
- per il governo francese, da G. de Bergues e J.-S. Pilczer, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Cordewener e W. Roels, in qualità di agenti;

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 63 TFUE e 65 TFUE.

2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia che oppone il sig. Verest e la sig.ra Gerards al Belgische Staat (Stato belga) in merito al trattamento fiscale in Belgio di un bene immobile situato in Francia.

Contesto normativo

3 L'articolo 7, paragrafo 1, del codice delle imposte sui redditi del 1992 (in prosieguo: il «CIR 92») prevede quanto segue:

«§1°. Costituiscono redditi immobiliari:

1° per i beni immobili che non sono concessi in locazione:

a) per i beni ubicati in Belgio:

– la rendita catastale nel caso di beni immobili non edificati, di materiali e attrezzature che, per natura o destinazione, hanno carattere di beni immobili, o delle abitazioni di cui all'articolo 12, paragrafo 3;

– la rendita catastale maggiorata del 40[%] nel caso di altri beni;

b) per i beni ubicati all'estero: il valore locativo;

(...)».

4 L'articolo 13 del CIR 92 enuncia quanto segue:

«Per quanto riguarda il valore locativo, il canone di locazione e i vantaggi locativi dei beni immobili, il reddito netto corrisponde all'importo lordo del reddito diminuito, per spese di manutenzione e riparazione:

– del 40[%] per i beni immobili edificati nonché i materiali e le attrezzature che, per natura o destinazione, hanno carattere di beni immobili (...)

(...)».

5 L'articolo 155 del CIR 92 è così formulato:

«I redditi esenti in forza di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione sono presi in considerazione ai fini della determinazione dell'imposta, ma quest'ultima è ridotta proporzionalmente alla quota dei redditi esenti rispetto al complesso dei redditi.

(...)».

6 L'articolo 3, paragrafo 1, della Convenzione tra la Repubblica francese e il Belgio, sottoscritta a Bruxelles il 10 marzo 1964, volta a evitare la doppia imposizione e a stabilire norme di assistenza amministrativa e giuridica reciproca in materia di imposte sui redditi (in prosieguo: la «convenzione contro la doppia imposizione»), ha il seguente tenore:

«I redditi derivanti da beni immobili, inclusi gli accessori e le scorte vive o morte delle aziende agricole e forestali sono tassati soltanto nello Stato contraente in cui si trovano tali beni».

7 L'articolo 19, lettera A, paragrafi 2 e 4, della convenzione contro la doppia imposizione enuncia quanto segue:

«La doppia imposizione è evitata nel seguente modo:

A. Per quanto riguarda il Belgio:

(...)

2. I redditi diversi da quelli di cui al precedente paragrafo 1 sono esentati dalle imposte belghe menzionate all'articolo 2, paragrafo 3, lettera A, della presente Convenzione, qualora la loro imposizione sia attribuita esclusivamente alla Francia.

(...)

4. Nonostante le disposizioni che precedono, le imposte belghe di cui alla presente Convenzione possono essere calcolate, sui redditi imponibili in Belgio in forza di detta Convenzione, all'aliquota corrispondente al complesso dei redditi imponibili secondo la legislazione belga».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

8 Dalla decisione di rinvio emerge che i ricorrenti nel procedimento principale sono residenti in Belgio, dove i loro redditi sono assoggettati all'imposta. In seguito all'acquisto di una bene immobile in Francia nel mese di agosto 2004, essi presentavano, l'anno successivo, una dichiarazione fiscale che è stata oggetto di rettifica da parte delle autorità fiscali belghe. Tale rettifica era contestata dai ricorrenti, che adivano il Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunale di primo grado di Anversa).

9 In seguito al rigetto del loro ricorso, i ricorrenti nel procedimento principale interponevano appello dinanzi allo Hof van beroep te Antwerpen (Corte d'appello di Anversa).

10 Secondo quest'ultimo giudice la controversia ad esso sottoposta verte sul trattamento fiscale in Belgio di un bene immobile situato in Francia. Esso rileva a tale proposito che, ai sensi della Convenzione contro la doppia imposizione, i redditi dei beni immobili sono tassati solo nello Stato in cui si trova il bene. Tale esenzione sarebbe accompagnata, a beneficio del Regno del Belgio, da una riserva di progressività in forza della quale i redditi immobiliari dei beni situati in Francia possono essere presi in considerazione nel calcolo dell'aliquota applicabile ai redditi imponibili in Belgio.

11 Lo Hof van beroep te Antwerpen rileva altresì che il reddito dei beni immobili non concessi in locazione, situati in Belgio, è determinato sulla base della rendita catastale e che un reddito immobiliare ipotetico è determinato in modo analogo in Francia. Tuttavia, conformemente all'articolo 7 del CIR 92, il reddito dei beni immobili non concessi in locazione ma ubicati in uno Stato diverso dal Belgio sarebbe determinato in funzione del solo valore locativo. La rendita catastale belga e la rendita catastale francese sarebbero comparabili, ma la rendita catastale sarebbe, in generale, inferiore al valore locativo.

12 Alla luce di tali considerazioni, lo Hof van beroep te Antwerpen ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 56 CE osti all'assoggettamento ad imposta in uno Stato membro di beni immobili non concessi in locazione situati in un altro Stato membro su una base diversa dalla loro rendita catastale locale, segnatamente, nella fattispecie, se si considera che la rendita catastale locale è fissata in modo analogo alla rendita catastale belga dei beni immobili situati in Belgio».

Sulla questione pregiudiziale

Sulla portata della questione

13 Occorre ricordare che, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita all'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è investito. In tale prospettiva spetta alla Corte, se del caso, riformulare le questioni ad essa deferite (sentenza Brey, C-140/12, EU:C:2013:565, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

14 Pertanto, al fine di fornire una risposta utile al giudice del rinvio, si deve esaminare la normativa nazionale controversa nel procedimento principale nel suo contesto giuridico e fattuale, quale emerge dalla decisione di rinvio.

15 È pacifico che il procedimento principale verte sul trattamento fiscale dei redditi di un bene immobile non concesso in locazione acquisito in Francia da due residenti belgi, i ricorrenti nel procedimento principale. In forza della convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra questi due Stati membri, i redditi immobiliari derivanti da tale bene sono tassati solo in Francia. Tuttavia, una clausola, detta «di riserva di progressività», consente alle autorità belghe di prendere in considerazione tali redditi per la determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile ai soli redditi imponibili in Belgio.

16 Inoltre, il giudice del rinvio rileva che le modalità per la determinazione dei redditi derivanti da beni immobili non concessi in locazione sono diverse a seconda che il bene sia situato in Belgio o in un altro Stato membro. Emerge dalla decisione di rinvio, infatti, che nel procedimento principale il reddito del bene immobile non concesso in locazione ubicato in Francia è determinato in funzione del valore locativo, il cui importo è superiore alla rendita catastale di un bene analogo ubicato in Belgio.

17 Alla luce di quanto precede, occorre pertanto determinare se l'articolo 63 TFUE debba essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro, come quella in esame nel procedimento principale, che, nell'ipotesi dell'applicazione di una clausola di progressività contenuta in una convenzione contro la doppia imposizione, dispone che per la determinazione dell'aliquota dell'imposta sul reddito, i redditi derivanti da un bene immobile non concesso in locazione situato in un altro Stato membro sono determinati a partire dal suo «valore locativo», mentre quelli derivanti da un tale bene, ma situato nel primo Stato membro, sono fissati sulla base della sua «rendita catastale» e che tale ultima rendita è, in genere, inferiore al «valore locativo».

Sull'esistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali

18 Si deve anzitutto rammentare che, in forza di una giurisprudenza costante, in assenza di misure di unificazione o di armonizzazione adottate dall'Unione europea, gli Stati membri restano competenti a determinare i criteri della tassazione dei redditi e del patrimonio al fine di eliminare, se del caso mediante convenzioni, la doppia imposizione. In tale ambito, nel quadro delle

convenzioni bilaterali stipulate per evitare la doppia imposizione, gli Stati membri sono liberi di stabilire i fattori di collegamento al fine di ripartirsi la competenza tributaria (sentenza *Imfeld e Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

19 Tuttavia, tale ripartizione della competenza fiscale non consente agli Stati membri di applicare misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal Trattato FUE. Infatti, per quanto riguarda l'esercizio del potere impositivo così ripartito nell'ambito di convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, gli Stati membri sono tenuti ad adeguarsi alle norme dell'Unione (sentenza *Imfeld e Garcet*, EU:C:2013:822, punto 42).

20 Ne deriva che, fatto salvo il rispetto delle libertà di circolazione garantite dal Trattato, uno Stato membro, ai fini dell'imposizione dei redditi delle persone fisiche, è libero di prevedere metodi di valutazione del reddito immobiliare di un immobile non concesso in locazione diversi a seconda che il bene sia situato in tale Stato membro oppure in un altro Stato membro.

21 A tale proposito, occorre rammentare che le misure vietate dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, comprendono quelle che sono idonee a dissuadere i residenti di uno Stato membro dal fare investimenti immobiliari in altri Stati membri (sentenza *Libert e a.*, C-197/11 e C-203/11, EU:C:2013:288, punto 44).

22 In una fattispecie come quella del procedimento principale, è pacifico che tutti i redditi immobiliari dei residenti belgi sono presi in considerazione nella fissazione dell'aliquota d'imposta applicabile ai loro redditi imponibili in Belgio. È altresì accertato che il reddito di un bene immobile non concesso in locazione ubicato in Belgio è determinato in funzione della rendita catastale, il cui importo è inferiore al valore locativo utilizzato per la determinazione del reddito di un tale bene ubicato in un altro Stato membro.

23 Spetta al giudice del rinvio verificare se, di conseguenza, i redditi imponibili dei residenti belgi proprietari di un bene immobile non concesso in locazione situato in uno Stato membro diverso dal Belgio rischiano di essere assoggettati ad un'aliquota d'imposta superiore a quella applicabile ai redditi di detti residenti che possiedono un bene comparabile in Belgio.

24 Se così fosse, una normativa come quella in esame nel procedimento principale comporterebbe una differenza di trattamento idonea a dissuadere i residenti belgi dal fare investimenti immobiliari in Stati membri diversi dal Belgio, circostanza tale da integrare una restrizione alla libera circolazione dei capitali, vietata in linea di principio, dall'articolo 63 TFUE.

Sull'esistenza di una giustificazione alla restrizione della libera circolazione dei capitali

25 Conformemente all'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, le disposizioni dell'articolo 63 non pregiudicano il diritto degli Stati membri di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale.

26 Tale disposizione, costituendo una deroga alla libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Pertanto essa non può essere interpretata nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato membro in cui investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato (v. sentenza *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punto 55 e giurisprudenza ivi citata).

27 Infatti, la deroga prevista da detta disposizione subisce a sua volta una limitazione per

effetto dell'articolo 65, paragrafo 3, TFUE, il quale stabilisce che le disposizioni nazionali di cui al paragrafo 1 dell'articolo medesimo «non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 63» (v. sentenza *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, punto 56).

28 Le differenze di trattamento consentite dall'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE devono essere pertanto mantenute distinte dalle discriminazioni vietate dal paragrafo 3 del medesimo articolo. Orbene, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, perché una normativa tributaria nazionale possa considerarsi compatibile con le disposizioni del Trattato che si riferiscono alla libera circolazione dei capitali, è necessario che la differenza di trattamento che ne risulta riguardi situazioni che non siano obiettivamente paragonabili, o sia giustificata da un motivo imperativo d'interesse generale (v. sentenza *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, punto 57).

29 Da un lato, nel procedimento principale è pacifico che, in forza della convenzione contro la doppia imposizione quale applicata in Belgio, i redditi immobiliari dei beni situati in Francia non sono tassabili in Belgio, mentre i redditi immobiliari dei beni situati in quest'ultimo Stato membro sono inclusi nella base imponibile. Tuttavia, tale convenzione consente alle autorità belghe di prendere in considerazione i redditi immobiliari dei beni ubicati in Francia al fine di determinare, in applicazione della «riserva di progressività» di cui a tale convenzione, l'aliquota d'imposta applicabile ai redditi imponibili in Belgio.

30 Si deve rilevare che dalla giurisprudenza della Corte deriva che il metodo dell'esenzione con «riserva di progressività» consente di garantire che i redditi di un contribuente che sono esenti nello Stato membro di residenza possano comunque essere presi in considerazione da quest'ultimo al fine di applicare la regola della progressività in sede di calcolo dell'importo dell'imposta sul restante reddito del contribuente (v., in tal senso, sentenza *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, punto 47).

31 L'obiettivo di una tale normativa è evitare che, nello Stato membro di residenza, i redditi imponibili di un contribuente, proprietario di un bene immobile situato in un altro Stato membro, siano assoggettati a un'aliquota inferiore a quella applicabile ai redditi di un contribuente proprietario di beni comparabili nello Stato membro di residenza.

32 Alla luce di tale obiettivo, la situazione dei contribuenti che hanno acquistato un bene immobile nello Stato membro di residenza è comparabile a quella dei contribuenti che hanno acquistato un tale bene in un altro Stato membro.

33 Dall'altro lato occorre rilevare che il governo belga non fa valere alcun obiettivo d'interesse generale che possa servire da giustificazione.

34 Alla luce di tutte le considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alla questione pregiudiziale sollevata dichiarando che l'articolo 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro, come quella in esame nel procedimento principale, nei limiti in cui essa è idonea a dar luogo, in sede di applicazione di una clausola di progressività contenuta in una convenzione contro la doppia imposizione, a un'aliquota dell'imposta sui redditi più elevata per la sola ragione che il metodo di determinazione dei redditi dei beni immobili fa sì che i redditi derivanti da beni immobili non concessi in locazione situati in un altro Stato membro siano valutati ad un importo superiore a quelli derivanti da beni del genere situati nel primo Stato membro. Spetta al giudice del rinvio verificare se tale sia l'effetto della normativa in esame nel procedimento principale.

Sulle spese

35 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Settima Sezione) dichiara:

L'articolo 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro, come quella in esame nel procedimento principale, nei limiti in cui essa è idonea a dar luogo, in sede di applicazione di una clausola di progressività contenuta in una convenzione contro la doppia imposizione, a un'aliquota dell'imposta sui redditi più elevata per la sola ragione che il metodo di determinazione dei redditi dei beni immobili fa sì che i redditi derivanti da beni immobili non concessi in locazione situati in un altro Stato membro siano valutati ad un importo superiore a quelli derivanti da beni del genere situati nel primo Stato membro. Spetta al giudice del rinvio verificare se tale sia l'effetto della normativa in esame nel procedimento principale.

Firme

* Lingua processuale: il neerlandese.