CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN MISCHO

presentate il 26 gennaio 1988 *

Signor Presidente,
signori Giudici,

1. La causa 260/86 ha ad oggetto un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione contro il regno del Belgio a causa di determinate modalità di riscossione di un tributo belga chiamato acconto immobiliare.

2. L'acconto immobiliare viene calcolato in base alla rendita catastale dell'immobile. Il debitore del tributo è il proprietario dell'immobile.

3. In determinati casi possono essere concesse riduzioni dell'acconto in considerazione della situazione sociale dell'*occupante* dell'immobile. Ciò avviene, ad esempio, per i grandi invalidi di guerra, i minorati fisici o il capo di una famiglia con almeno due figli viventi.

4. A norma dell'art. 162, n. 6, del codice belga delle imposte sul reddito, istituito nel 1981, la riduzione non è più concessa qualora l'abitazione sia occupata « da un inquilino il quale, personalmente o attraverso il coniuge, sia esente dall'imposta sulle persone fisiche in forza di trattati internazionali ».

5. La Commissione sostiene che, mettendo in vigore quest'ultima disposizione, il regno del Belgio è venuto meno agli obblighi impostigli dall'art. 7 del trattato CEE e dagli artt. 13, 2° comma, e 14 del protocollo sui privilegi e sulle immunità (in prosieguo: il « protocollo »).

6. Il regno del Belgio non ha formulato conclusioni. Esso si è limitato a dichiarare che un progetto di legge sottoposto alla Camera dei rappresentanti il 4 maggio 1987 ha lo scopo di porre termine a questo inadempimento. A pag. 17 della relazione di tale progetto di legge è detto quanto segue:

« Il n. 6 dell'art. 162 del codice delle imposte sul reddito (...) è incompatibile con l'art. 7 del trattato che istituisce la Comunità economica europea, con gli artt. 13, 2° comma, e 14 del protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, e con gli artt. 7, n. 2, e 9 del regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori nell'ambito della Comunità. Dato che una discriminazione basata sulla cittadinanza non può essere compresa nella nostra legislazione fiscale, il presente articolo si propone di revocare puramente e semplicemente detta disposizione ».

7. Il governo belga ammette quindi gli addebiti formulati dalla Commissione. Il suddetto progetto di legge non è stato però ancora approvato dal parlamento belga.

8. Data la convergenza delle opinioni della ricorrente e del convenuto nel merito, si sarebbe tentati di fermarsi qui e di proporvi, senz'altro, di accertare l'inadempimento.

9. Prima di concludere formalmente in questo senso, mi sento tuttavia obbligato a fare qualche rilievo a proposito di taluni degli addebiti formulati dalla Commissione.

* Traduzione dal francese.

I — Sulla censura di trasgressione dell'art. 7 del trattato CEE

10. La prima disposizione di diritto comunitario di cui la Commissione deduce la trasgressione è l'art. 7 del trattato CEE, il quale vieta qualsiasi discriminazione basata sulla cittadinanza.

11. La Commissione ha tuttavia confermato all'udienza che la riduzione dell'acconto immobiliare è del pari negata ai dipendenti delle Comunità che siano cittadini belgi. Il criterio per l'applicazione della disposizione criticata non è quindi la cittadinanza delle persone, bensì il fatto che siano dipendenti delle Comunità.

12. Ciò premesso, ritengo che non si possa accogliere la censura di trasgressione dell'art. 7, né del resto quella di trasgressione del regolamento del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, relativa alla libera circolazione dei lavoratori nell'ambito della Comunità (GU L 257, pag. 2). Da questo regolamento si desume che il lavoratore cittadino di un altro Stato membro deve fruire degli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali (art. 7, n. 2), come pure di tutti i diritti e vantaggi concessi ai lavoratori nazionali in fatto di alloggio (art. 9, n. 1). Questo regolamento non fa che precisare, in un determinato campo, le conseguenze che derivano dall'art. 7.

13. Possiamo invece richiamarci in questo contesto alla sentenza della Corte 152/82, Forcheri?[1] Questa sentenza non si può certo trasporre senz'altro nel caso in esame giacché riguarda un caso tipico di discriminazione fondata sulla cittadinanza, cioè una situazione in cui i dipendenti belgi delle Comunità godevano degli stessi vantaggi degli altri cittadini belgi, mentre solo i dipendenti europei di altra cittadinanza erano discriminati. La sentenza è tuttavia importante in quanto dichiara che

« mentre, a norma dell'art. 13, 2° comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, (il dipendente delle Comunità) è esente da tributi nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalle Comunità, egli è in compenso soggetto, a norma del 1° comma dello stesso articolo, ad un'imposta sugli stipendi, salari ed emolumenti a profitto delle Comunità, di cui lo Stato membro ospitante, in quanto membro delle Comunità, fruisce indirettamente. Il fatto che egli non versi un tributo sulla propria retribuzione all'erario nazionale non costituisce quindi un valido motivo per trattare il dipendente e la sua famiglia in modo diverso dal lavoratore migrante i cui redditi sono soggetti ai tributi dello Stato di residenza » (punto 19).

14. I dipendenti delle Comunità devono quindi essere trattati nello stesso modo degli altri lavoratori migranti residenti nello stesso paese. Orbene, questi devono essere equiparati ai lavoratori nazionali per quanto riguarda i vantaggi sociali.

15. Dal canto loro i dipendenti delle Comunità che siano cittadini del paese in cui prestano servizio non devono essere discriminati rispetto ai dipendenti europei di diversa cittadinanza, se non si vuole pregiudicare l'uniformità del regime che lo statuto del personale delle Comunità ha inteso istituire per tutti coloro che ne dipendono. Lo statuto è stato infatti adottato con il regola-

1 — Sentenza 13. luglio 1983, Forcheri/Belgio, causa 152/82, Racc. pag. 2323, punto 19 della motivazione.

mento del Consiglio 29 febbraio 1968, n. 259; esso ha perciò tutte le caratteristiche indicate dall'art. 189 del trattato, 2° comma, ed in particolare quella di essere obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente efficace in ciascuno degli Stati membri (sentenza 20 ottobre 1981, Commissione/Belgio, causa 137/80, Racc. pag. 2393, in particolare pag. 2406, punto 7).

16. Si può quindi già concludere, grazie al ragionamento sopra svolto, che l'esenzione dai tributi nazionali di cui godono i dipendenti delle Comunità, indipendentemente dalla loro cittadinanza, non può costituire un valido motivo per negare loro determinati vantaggi che sono attribuiti agli altri residenti nello stesso Stato membro. Questo ragionamento ha cionondimeno il difetto di fare una « deviazione » attraverso il principio di non discriminazione a causa della cittadinanza, principio posto dall'art. 7 del trattato CEE, ponendolo in relazione col principio della parità di trattamento di tutti i dipendenti delle Comunità, mentre la disposizione criticata non si riferisce affatto alla cittadinanza. Orbene, si può giungere allo stesso risultato per una via più diretta, rifacendosi all'art. 13, 2° comma, del protocollo. È quello che vorrei dimostrare ora.

II — La censura di trasgressione dell'art. 13, 2° comma, del protocollo

17. L'art. 13, 2° comma, del protocollo stabilisce che i dipendenti « sono esenti da imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalle Comunità ».

18. Mentre nel parere motivato e nell'atto introduttivo la Commissione aveva dedotto la trasgressione di questa disposizione, nella risposta ai quesiti postile dalla Corte essa dichiara (punto 3, pag. 5, 2° comma), di « non partire dal principio che il rifiuto della riduzione dell'acconto immobiliare, nel caso in cui l'inquilino sia dipendente delle Comunità, costituisca tassazione *diretta* dei redditi comunitari dello stesso e trasgredisca quindi l'art. 13, 2° comma, del protocollo ».

19. Non si può non condividere quest'opinione. Benché sia certo che la mancata riduzione dell'acconto immobiliare colpisce il reddito del dipendente, non si tratta tuttavia di una « imposta nazionale *sugli* stipendi, salari ed emolumenti versati dalla Comunità » giacché l'imponibile dell'acconto è la rendita catastale dell'immobile.

20. Ciò non toglie che, a norma dell'art. 162, n. 6, del codice belga delle imposte, il dipendente europeo che sia inquilino sia escluso dalla riduzione dell'acconto unicamente perché è « esente dall'imposta sulle persone fisiche ». Questa esenzione è quindi la *causa* giuridica del diniego di riduzione dell'acconto immobiliare.

21. Orbene, nella sentenza 16 dicembre 1960, Humblet/Stato belga (causa 6/60, Racc. pag. 1153) la Corte ha dichiarato, a proposito dell'art. 11, lett. b) del protocollo sui privilegi e sulle immunità della CECA:

« L'espressione " sono esenti da qualsiasi imposta[2] sugli stipendi " implica in modo chiaro e preciso l'esenzione da qualsiasi imposizione fiscale basata sia direttamente che indirettamente sulle retribuzioni esonerate.

2 — A quell'epoca non esisteva ancora l'imposta riscossa a profitto delle Comunità.

Né varrebbe opporre che l'espressione " sugli stipendi " dimostri a contrario che l'art. 11 non vieta l'imposizione di altri redditi, commisurata in base all'aliquota più elevata in ragione delle retribuzioni di cui trattasi.

Siffatta imposizione contrasterebbe con l'esenzione sancita dall'art. 11, perché *anche in tale ipotesi la retribuzione comunitaria,* che è esente da ogni imposta, *costituirebbe la causa giuridica dell'imposizione*« .

Nel dispositivo della stessa sentenza la Corte ha affermato che il protocollo CECA « vieta agli Stati membri di gravare un funzionario della Comunità di qualsiasi imposizione basata, in tutto od in parte, sulla retribuzione corriposta dalla Comunità al funzionario ».

22. Nel caso in esame la situazione non è esattamente la stessa giacché lo stipendio versato dalle Comunità non è preso in considerazione, a differenza di quanto avveniva nella causa Humblet, per motivare un'aliquota maggiore per gli altri redditi del dipendente. Nella presente fattispecie l'imposizione (cioè la riscossione della differenza fra l'importo ridotto e l'importo normale dell'acconto) non è causata dall'entità dello stipendio, ma unicamente dal fatto che questo è esente dai tributi nazionali.

23. La sentenza Humblet mi pare tuttavia rilevante nel presente caso giacché afferma in sostanza che lo stipendio corrisposto dalle Comunità non dev'essere affatto preso in considerazione dalle autorità tributarie degli Stati membri.

24. Si può quindi concludere nonostante tutto che l'art. 162, n. 6, del codice belga delle imposte sul reddito è incompatibile con l'art. 13, 2° comma, del protocollo. Esso priva questa disposizione di una parte della sua efficacia pratica.

III — L'art. 14 del protocollo

25. L'art. 14 del protocollo stabilisce in sostanza che, ai fini delle imposte sul reddito e sul patrimonio e dei diritti di successione, i dipendenti delle Comunità sono considerati tuttora fiscalmente domiciliati nel paese d'origine.

26. In proposito colpisce il fatto che la Commissione critichi unicamente la circostanza che i dipendenti non godano di eventuali *riduzioni* dell'acconto immobiliare; essa ammette quindi implicitamente che, in linea di principio, essi possano doverlo pagare (se sono proprietari) o esserne indirettamente colpiti (se sono inquilini). Si può quindi supporre che, secondo la Commissione, l'acconto immobiliare non rientra in una delle categorie di tributi indicate nell'art. 14. Orbene, se le cose stanno così, non si vede perché il diniego della riduzione costituirebbe trasgressione di detto articolo.

27. Dalle osservazioni che precedono discende che si deve accertare a carico del regno del Belgio la trasgressione dell'art. 13, 2° comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità.

28. Si deve dichiarare del pari, come la Commissione ha chiesto, che il Belgio ha commesso un'autonoma trasgressione non avendo attribuito il diritto al rimborso di quanto indebitamente pagato?

29. Non mi pare giacché, una volta che la Corte abbia acclarato la trasgressione sopra indicata, spetterà al governo belga adottare, a norma dell'art. 171 del trattato, tutti i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza della Corte implica.

30. Si può del resto rilevare sin d'ora che dal progetto di legge sottoposto alla Camera dei rappresentanti si desume che il governo belga ha l'intenzione di effettuare tale rimborso. Non è comunque possibile accertare ora un inadempimento in proposito.

Conclusioni finali

31. Riassumendo, vi propongo di dichiarare che, adottando e applicando l'art. 162, n. 6, del codice delle imposte sul reddito, il quale stabilisce che determinate riduzioni dell'acconto immobiliare non spettano qualora l'abitazione sia occupata da un inquilino che, direttamente o attraverso il coniuge, sia esente dall'imposta delle persone fisiche in forza di trattati internazionali, il regno del Belgio è venuto meno agli obblighi impostigli dall'art. 13, 2° comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee.

32. Anche se tutte le censure formulate dalla Commissione non devono secondo me essere attese, resta fermo che la domanda va in sostanza accolta. Essa non è stata del resto contrastata dal Belgio. È perciò logico porre le spese a carico dello Stato membro convenuto.