Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

12 dicembre 2013 *

«Libertà di stabilimento — Parità di trattamento — Imposta sul reddito — Legislazione contro la doppia imposizione — Redditi percepiti in uno Stato diverso dallo Stato di residenza — Metodo di esenzione con riserva di progressività nello Stato di residenza — Presa in considerazione parziale della situazione personale e familiare — Perdita di talune agevolazioni fiscali collegate alla situazione personale e familiare del lavoratore»

Nella causa C-303/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal de première instance de Liège (Belgio), con decisione del 31 maggio 2012, pervenuta in cancelleria il 21 giugno 2012, nel procedimento

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

contro

État belge,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, E. Juhász, A. Rosas (relatore), D. Šváby e C. Vajda, giudici,

avvocato generale: P. Cruz Villalón

cancelliere: V. Tourrès, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 22 aprile 2013,

considerate le osservazioni presentate:

— per G. Imfeld e N. Garcet, da M. Levaux e M. Gustin, avocats;

— per il governo belga, da M. Jacobs e J.-C. Halleux, in qualità di agenti;

— per il governo estone, da M. Linntam, in qualità di agente;

— per la Commissione europea, da F. Dintilhac e W. Mölls, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il francese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 giugno 2013,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 49 TFUE.

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra, da un lato, il sig. Imfeld e la sig.ra Garcet, coppia residente in Belgio, e dall'altro, l'État belge (lo Stato belga) in merito alla presa in considerazione, ai fini del calcolo della loro imposta comune in Belgio, dei redditi percepiti in un altro Stato membro dal sig. Imfeld, esenti da imposta in Belgio, ma che costituiscono la base imponibile per la concessione di agevolazioni fiscali collegate alla situazione personale e familiare, con la conseguenza di far loro perdere una parte delle agevolazioni alle quali avrebbero diritto in assenza di una tale presa in considerazione.

Contesto normativo

La convenzione del 1967

3 La convenzione tra il Regno del Belgio e la Repubblica federale di Germania contro la doppia imposizione e per la disciplina di talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, ivi comprese le tasse sulle licenze e l'imposta sui beni immobili, firmata l'11 aprile 1967 a Bruxelles (*Moniteur belge* del 30 luglio 1969; in prosieguo: la «convenzione del 1967»), sancisce quanto segue al suo articolo 14, intitolato «Libere professioni»:

«1. I redditi che il residente di uno Stato contraente trae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività autonome di carattere analogo sono soggetti a imposizione solo in detto Stato, a meno che egli non disponga abitualmente nell'altro Stato di una base fissa per l'esercizio delle sue attività. Se egli dispone di una tale base, i redditi sono soggetti a imposizione nell'altro Stato, ma soltanto nella misura in cui essi sono attribuibili all'attività svolta sfruttando detta base fissa.

2. L'espressione "libera professione" comprende in particolare le attività autonome (...) di medico, avvocato, ingegnere, architetto, dentista e commercialista».

4 L'articolo 23 della convenzione del 1967 prevede in particolare al suo paragrafo 2, punto 1, che i redditi provenienti dalla Germania, imponibili in tale Stato in forza di detta convenzione, siano esenti da imposta in Belgio. La stessa disposizione precisa tuttavia che tale esenzione non limita il diritto del Regno del Belgio di tener conto dei redditi così esenti in sede di determinazione dell'aliquota delle imposte.

Il diritto belga

5 Ai sensi dell'articolo 126, paragrafi 1 e 2, del codice delle imposte sul reddito del 1992 (*Moniteur belge* del 30 luglio 1992), nella versione applicabile all'epoca dei fatti del procedimento principale (in prosieguo: il «CIR del 1992»):

«1. Qualunque sia il regime matrimoniale, i redditi dei coniugi diversi da quelli professionali sono cumulati ai redditi professionali di quello tra i coniugi che ha i redditi più elevati.

2. L'importo dell'imposta è liquidato a nome dei due coniugi».

6 L'articolo 131 del CIR del 1992 concede a ogni contribuente una quota di reddito esente da imposta. Conformemente all'articolo 132 del CIR del 1992, tale quota esente è maggiorata qualora il contribuente abbia persone a carico.

7 Nel caso in cui l'imposta sia stabilita a nome dei coniugi, conformemente all'articolo 134, paragrafo 1, secondo comma, del CIR del 1992, tale maggiorazione è imputata in via prioritaria alla parte di reddito del coniuge con il reddito professionale più elevato. L'articolo 134, paragrafo 1, del CIR del 1992 così dispone:

«La quota del reddito esente da imposta è fissata per ciascun contribuente e comprende il totale dell'importo di base, eventualmente maggiorato, e dei supplementi di cui agli articoli 132 e 133.

Nei casi in cui sia stabilita un'imposizione congiunta, i supplementi di cui all'articolo 132 sono imputati in capo al contribuente con il reddito imponibile più elevato. (...)».

8 L'articolo 155 del CIR del 1992 prevede quanto segue:

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

Lo stesso vale per:

— i redditi esenti in forza di altri trattati o accordi internazionali, purché essi prevedano una clausola di riserva di progressività;

(…)

Nei casi in cui sia stabilita un'imposizione congiunta, la riduzione viene calcolata per ciascun contribuente con riferimento alla totalità dei suoi redditi netti».

9 Al fine di conformarsi alla sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot (C-385/00, Racc. pag. I-11819), il Regno del Belgio ha inoltre adottato la circolare n. Ci.RH.331/575.420, del 12 marzo 2008, che prevede una riduzione d'imposta per redditi esenti in forza di una convenzione internazionale, oltre alla riduzione prevista all'articolo 155 del CIR del 1992 (in prosieguo: la «circolare del 2008»).

10 Tale circolare dispone quanto segue:

«1. Nel sistema tributario belga, le agevolazioni fiscali collegate alla situazione personale e familiare del contribuente (…) sono applicate sia ai redditi di fonte belga sia ai redditi di fonte estera. Se la situazione familiare o personale di cui trattasi non è stata presa in considerazione all'estero, una parte di tali agevolazioni viene persa.

I Paesi Bassi applicano un metodo di esenzione con riserva di progressività analogo a quello praticato in Belgio. Nella sua sentenza [de Groot, cit., la Corte] ha tuttavia dichiarato che tale modus operandi era contrario alla normativa in materia di libera circolazione delle persone nell'[Unione europea].

Il Belgio è stato invitato dalla Commissione europea a conformare le disposizioni fiscali belghe relative all'applicazione del metodo di esenzione con riserva di progressività (…) agli obblighi di cui agli articoli 18 [CE], 39 [CE], 43 [CE] e 56 CE (...).

È stata adottata la seguente soluzione: nel caso in cui la situazione personale e familiare del contribuente non sia stata presa in considerazione all'estero, sarà concessa una riduzione d'imposta per redditi di fonte estera oltre alla riduzione prevista all'articolo 155 [del] CIR del [1992].

(…)

3. Una riduzione supplementare per redditi esenti in base a una convenzione può essere concessa soltanto alle seguenti condizioni:

— il contribuente ha percepito redditi esenti in base a una convenzione in uno o più Stati membri dello [Spazio economico europeo (SEE)];

— la situazione personale o familiare del contribuente non è stata presa in considerazione nel calcolo dell'imposta dovuta, negli Stati in questione, sui redditi esenti da imposta in Belgio;

— il contribuente non ha potuto beneficiare pienamente, in Belgio, delle agevolazioni fiscali collegate alla sua situazione familiare o personale;

— l'imposta dovuta in Belgio sommata all'imposta dovuta all'estero è superiore all'imposta che sarebbe dovuta se i redditi fossero esclusivamente di fonte belga e le relative imposte fossero dovute in Belgio.

4. Il contribuente che chiede la concessione della riduzione supplementare deve dimostrare di soddisfare le condizioni stabilite».

Fatti

11 Il sig. Imfeld, cittadino tedesco, e la sig.ra Garcet, cittadina belga, sono sposati, hanno due figli e risiedono in Belgio. Benché, ai sensi delle norme del diritto nazionale, i coniugi siano in linea di principio assoggettati a imposizione congiunta, per i periodi d'imposta relativi agli anni 2003 e 2004, essi presentavano separatamente le rispettive dichiarazioni dei redditi in Belgio, senza indicare che erano sposati.

12 Il sig. Imfeld, che svolge l'attività di avvocato in Germania e ivi percepisce la totalità dei suoi redditi, non indicava alcun reddito imponibile e alcuna persona a carico in Belgio. Al contrario, la sig.ra Garcet, lavoratrice dipendente in Belgio, dichiarava interessi ipotecari, due figli a carico e spese per la custodia dei figli.

13 Le suddette dichiarazioni davano origine a tre controversie promosse dinanzi al giudice del rinvio, alla base della presente domanda di pronuncia pregiudiziale.

Le controversie relative al periodo di imposta per l'anno 2003

14 Il 5 aprile 2004 l'amministrazione fiscale belga fissava dapprima, per il periodo di imposta relativo all'anno 2003, l'importo dell'imposta unicamente a nome della sig.ra Garcet.

15 Tuttavia, il 16 novembre 2004, detta amministrazione rilevava che la sig.ra Garcet non poteva essere considerata nubile e emanava, di conseguenza, un avviso di rettifica con cui comunicava l'imposizione congiunta dei ricorrenti nel procedimento principale e la liquidazione di un nuovo importo dell'imposta, sulla base dei redditi dichiarati dalla sig.ra Garcet e dei redditi da lavoro autonomo percepiti in Germania dal sig. Imfeld.

16 Con lettera del 9 dicembre 2004 i ricorrenti nel procedimento principale contestavano la rettifica comunicata nei modi di cui sopra, si opponevano al calcolo dell'imposta dovuta effettuato a nome di entrambi e insistevano affinché venisse effettuato un calcolo non cumulativo di quest'ultima, al fine di garantire la libertà di stabilimento nonché l'esenzione effettiva e totale dei redditi percepiti dal sig. Imfeld in Germania.

17 Il 13 dicembre 2004 l'amministrazione fiscale notificava ai ricorrenti nel procedimento principale un provvedimento di riscossione, rilevando che l'esenzione dei redditi percepiti in Germania dal sig. Imfeld sarebbe stata totale, ma che l'imposizione congiunta doveva tenere conto delle spese di custodia dei figli, della quota del reddito esente da imposta e delle riduzioni per redditi sostitutivi.

18 Il 10 febbraio 2005 veniva fissato, a nome della sola sig.ra Garcet, l'importo dell'imposta per il 2003, sulla base di redditi riportati a zero, avverso il quale i ricorrenti nel procedimento principale presentavano reclamo il 9 marzo 2005.

19 Detto reclamo veniva respinto con decisione del direttore regionale delle imposte dirette di Liegi (Belgio) dell'11 luglio 2005, avverso la quale i ricorrenti proponevano ricorso dinanzi al giudice del rinvio il 29 settembre 2005.

20 Il 13 ottobre 2005 veniva fissato l'importo dell'imposta per il 2003 a nome, congiuntamente, dei ricorrenti nel procedimento principale, avverso il quale questi ultimi presentavano reclamo il 13 gennaio 2006.

21 Poiché detto reclamo veniva respinto con decisione del direttore regionale delle imposte dirette di Liegi del 7 marzo 2006, i ricorrenti nel procedimento principale proponevano ricorso avverso tale decisione dinanzi al giudice del rinvio il 31 marzo 2006.

La controversia relativa al periodo di imposta per l'anno 2004

22 Il 24 giugno 2005 veniva fissato l'importo dell'imposta per il 2004 a nome, congiuntamente, dei ricorrenti nel procedimento principale, avverso il quale questi ultimi presentavano reclamo il 15 settembre 2005.

23 Poiché detto reclamo veniva respinto con decisione del direttore regionale delle imposte dirette di Liegi del 19 ottobre 2005, i ricorrenti nel procedimento principale proponevano ricorso avverso tale decisione dinanzi al giudice del rinvio il 21 novembre 2005.

Il trattamento fiscale dei redditi percepiti in Germania dal sig. Imfeld

24 In applicazione della convenzione del 1967, il sig. Imfeld veniva assoggettato ad imposta in Germania per i redditi percepiti in tale Stato membro. Dalla sua risposta al quesito scritto posto dalla Corte risulta che, nell'ambito dell'imposta sui redditi assolta in Germania, egli beneficiava di un'agevolazione per figli a carico sotto forma di una quota di reddito esente da imposta («Freibetrag für Kinder»).

25 Il sig. Imfeld veniva assoggettato a imposizione a titolo individuale, vale a dire senza poter beneficiare del regime dell'«Ehegattensplitting», regime di tassazione congiunta di cui possono godere, in forza dell'articolo 1a, paragrafo 1, punto 2, della legge sull'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz), i contribuenti coniugati e non stabilmente separati che sono soggetti a imposizione in Germania benché residenti in un altro Stato membro. Dalla decisione di rinvio e dal fascicolo a disposizione della Corte risulta che, per il periodo di imposta relativo all'anno 2003, le autorità fiscali tedesche negavano al sig. Imfeld il beneficio di tale regime di imposizione.

26 Il ricorso proposto dal sig. Imfeld avverso detta decisione di diniego veniva respinto con sentenza del Finanzgericht Köln (Germania) del 25 luglio 2007, sulla base del fatto che, da un lato, i suoi redditi imponibili in Germania erano inferiori al 90% dei redditi complessivi della sua famiglia e, dall'altro, i redditi di sua moglie erano superiori sia alla soglia assoluta di EUR 12 372, sia alla soglia relativa del 10% del reddito complessivo previsto dalla normativa fiscale tedesca. Il Finanzgericht Köln sottolineava, in particolare, che la Corte aveva approvato dette soglie nella sua sentenza del 14 settembre 1999, Gschwind (C-391/97, Racc. pag. I-5451, punto 32).

27 L'appello proposto dal ricorrente nel procedimento principale avverso tale sentenza veniva respinto dal Bundesfinanzhof (Germania) il 17 dicembre 2007.

L'analisi del giudice del rinvio e la questione pregiudiziale

28 Il giudice del rinvio precisa che l'iscrizione a ruolo del sig. Imfeld e della sig.ra Garcet congiuntamente è conforme alla legge. I coniugi sono stati assoggettati a tassazione congiunta in applicazione dell'articolo 126, paragrafo 1, del CIR del 1992 e l'importo dell'imposta dovuta dai ricorrenti nel procedimento principale è stato fissato a nome di entrambi. In forza dell'articolo 134, paragrafo 1, secondo comma, del CIR del 1992, la maggiorazione della quota esente da imposta per figli a carico, di cui all'articolo 132, paragrafo 3, del CIR del 1992, è stata «imputata in via prioritaria alla parte di reddito del coniuge con il reddito professionale più elevato», nella fattispecie sulla parte del reddito del sig. Imfeld.

29 Tale giudice s'interroga sulla conformità con il diritto dell'Unione della modalità di calcolo dell'imposta belga. A tal proposito esso ritiene che il metodo di esenzione con riserva di progressività abbia come conseguenza la perdita per i contribuenti quali i ricorrenti nel procedimento principale di una parte delle quote esenti da imposta alle quali hanno diritto per la loro situazione personale e familiare, poiché esse sono imputate in via prioritaria sulla parte di reddito del coniuge con i redditi più elevati, anche se esenti in virtù di una convenzione internazionale contro la doppia imposizione. In tal senso, il combinato disposto degli articoli 155 e 134, paragrafo 1, del CIR del 1992 applicato a una situazione transfrontaliera come quella dei ricorrenti nel procedimento principale sembra al giudice del rinvio idoneo ad arrecare pregiudizio al diritto dell'Unione.

30 È in questo contesto che, riunendo le diverse controversie promosse dinanzi ad esso dai ricorrenti nel procedimento principale, il Tribunal de première instance di Liegi ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 39 [CE] osti a che il regime fiscale belga, [all']articolo 155 del [CIR del 1992] e [al] l'articolo [134, paragrafo 1, secondo comma, del CIR del 1992], indipendentemente dall'applicazione della [circolare del 2008], abbia come conseguenza che i redditi professionali tedeschi del ricorrente, esenti per applicazione dell'articolo [14] della [convenzione del 1967], siano inclusi nel calcolo dell'imposta belga e costituiscano la base imponibile per la concessione di agevolazioni fiscali previste dal [CIR del 1992], e che il relativo beneficio, quale quello della quota esente da imposta in ragione della situazione familiare del ricorrente, sia ridotto o accordato in misura inferiore rispetto all'ipotesi in cui i ricorrenti avessero entrambi redditi di origine belga e la ricorrente, invece del ricorrente, avesse beneficiato dei redditi più elevati, mentre in Germania il ricorrente è soggetto a imposizione come persona non coniugata sui redditi professionali e non può ottenere tutte le agevolazioni fiscali collegate alla sua situazione personale e familiare, di cui le autorità fiscali tedesche tengono conto solo in parte».

Sulla questione pregiudiziale

Osservazioni preliminari

31 Il giudice del rinvio invita in sostanza la Corte a pronunciarsi sulla compatibilità con il diritto dell'Unione del trattamento fiscale accordato da uno Stato membro, nella fattispecie il Regno del Belgio, ai redditi di una coppia residente in tale Stato membro, allorché un membro della medesima percepisce redditi in tale Stato mentre l'altro esercita un'attività professionale autonoma in un altro Stato membro, nella fattispecie la Repubblica federale di Germania, ove percepisce tutti i suoi redditi, i quali costituiscono la parte principale dei redditi della coppia e sono imponibili in Germania ed esenti in Belgio in forza di una convenzione internazionale contro la doppia imposizione.

32 Si deve precisare che, sebbene nelle controversie del procedimento principale siano in discussione due agevolazioni fiscali collegate alla situazione personale e familiare dei contribuenti, vale a dire la deduzione delle spese per la custodia dei figli e la concessione del supplemento di quota di reddito esente da imposta per figli a carico, il giudice del rinvio, con la sua questione, si concentra più in particolare sulla «quota esente da imposta in ragione della situazione familiare del ricorrente», pur riferendosi alle modalità di calcolo definite all'articolo 134, paragrafo 1, secondo comma, del CIR del 1992.

33 Con tali termini, il giudice del rinvio indica l'agevolazione fiscale rappresentata dal supplemento di quota di reddito esente da imposta per figli a carico di cui all'articolo 132 del CIR del 1992. Esso precisa che tale agevolazione fiscale è concessa dal diritto belga alla coppia nel suo insieme e che, in ragione delle modalità di calcolo enunciate all'articolo 134 del CIR del 1992, secondo il quale detto supplemento è calcolato per imputazione applicata ai redditi imponibili più elevati di uno dei due coniugi, in una situazione come quella dei ricorrenti nel procedimento principale, essa risulta ridotta o accordata in misura inferiore rispetto all'ipotesi in cui questi ultimi avessero entrambi redditi percepiti in Belgio e se la sig.ra Garcet, invece del sig. Imfeld, avesse beneficiato dei redditi più elevati.

34 La deducibilità delle spese per la custodia dei figli non rientra di conseguenza nelle agevolazioni indicate dal giudice del rinvio nella sua domanda. Come confermato dal governo belga in udienza, il calcolo della deduzione delle spese per la custodia dei figli risponde a regole diverse, dal momento che tale deduzione è accordata a mezzo di una ripartizione in misura proporzionale ai redditi di ciascun coniuge. Esso ha aggiunto che, nel caso di specie, la sig.ra Garcet ha beneficiato di una deduzione a titolo delle spese per la custodia dei figli pro rata rispetto a quanto i suoi redditi rappresentano nel reddito complessivo della coppia.

Sulla libertà applicabile alla situazione dei ricorrenti nel procedimento principale

35 Il giudice del rinvio si riferisce, nella sua domanda, all'articolo 39 CE, al quale corrisponde l'attuale articolo 45 TFUE, relativo alla libera circolazione dei lavoratori, pur riferendosi in diverse occasioni, nelle spiegazioni fornite nella sua decisione di rinvio, alla libertà di stabilimento.

36 Orbene, il sig. Imfeld, che è cittadino tedesco e risiede in Belgio, lavora in Germania come avvocato ed esercita un'attività autonoma. Del resto, la disposizione della convenzione del 1967 espressamente citata dal giudice del rinvio come applicabile nelle controversie del procedimento principale riguarda le libere professioni e le altre attività autonome di carattere analogo.

37 Di conseguenza, la situazione del sig. Imfeld rientra non già nella libera circolazione dei lavoratori, bensì nella libertà di stabilimento, che implica, per i cittadini dell'Unione, l'accesso alle attività non subordinate e il loro esercizio (v., in particolare, sentenza dell'11 marzo 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Racc. pag. I-2409, punto 40).

38 Come la Corte ha dichiarato in più occasioni, anche se il giudice del rinvio ha limitato la propria domanda di pronuncia pregiudiziale all'interpretazione della libera circolazione dei lavoratori, tale circostanza non osta a che la Corte fornisca al giudice nazionale tutti gli elementi interpretativi del diritto dell'Unione che possano consentirgli di dirimere la controversia sottopostagli, a prescindere dal fatto che detto giudice vi abbia fatto riferimento o meno nel formulare la questione (v., in tal senso, in particolare, sentenze del 21 febbraio 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Racc. pag. I-1711, punto 29, e del 23 aprile 2009, Rüffler, C-544/07, Racc. pag. I-3389, punto 57).

39 Occorre quindi intendere la questione come riguardante l'articolo 43 CE, al quale corrisponde l'attuale articolo 49 TFUE.

Sulla questione

40 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'articolo 49 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso osta all'applicazione di una normativa fiscale di uno Stato membro, come quella oggetto del procedimento principale, che ha per effetto di impedire a una coppia residente in detto Stato, che percepisce redditi sia in detto Stato sia in un altro Stato membro, in cui un membro della coppia sia soggetto a tassazione come persona non coniugata per i suoi redditi professionali e non possa ottenere tutte le agevolazioni fiscali collegate alla sua situazione personale e familiare, di beneficiare di una determinata agevolazione fiscale a causa delle sue modalità di imputazione, mentre detta coppia vi avrebbe diritto se i membri della stessa percepissero la totalità o la parte principale dei loro redditi nello Stato membro di residenza.

Sull'esistenza di una restrizione alla liberta di stabilimento

41 Si deve anzitutto rammentare che, in forza di una giurisprudenza costante, in assenza di misure di unificazione o di armonizzazione adottate dall'Unione, 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 contro la doppia imposizione, gli Stati membri sono liberi di stabilire i fattori di collegamento al fine di ripartirsi la competenza fiscale (v., in particolare, sentenze de Groot, cit., punto 93; del 16 ottobre 2008, Renneberg, C-527/06, Racc. pag. I-7735, punto 48, e del 28 febbraio 2013, Beker, C-168/11, punto 32).

42 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 (citate sentenze de Groot, punto 94; Renneberg, punti 50 e 51, nonché Beker, punti 33 e 34).

43 Si deve altresì rammentare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, in via di principio, spetta allo Stato membro di residenza concedere al contribuente tutte le agevolazioni fiscali collegate alla sua situazione personale e familiare, poiché tale Stato membro, salvo eccezioni, è in grado di valutare meglio degli altri la capacità contributiva personale di detto contribuente, avendovi quest'ultimo il centro dei suoi interessi personali ed economici (v., in particolare, sentenze del 14 febbraio 1995, Schumacker, C-279/93, Racc. pag. I-225, punto 32; del 16 maggio 2000, Zurstrassen, C-87/99, Racc. pag. I-3337, punto 21, e Beker, cit., punto 43).

44 L'obbligo di prendere in considerazione la situazione personale e familiare grava sullo Stato membro di occupazione solo qualora il contribuente realizzi la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi imponibili mediante un'attività svolta in tale Stato e qualora non percepisca un reddito significativo nel suo Stato

di residenza, di modo che quest'ultimo non è in grado di accordargli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare (v., in particolare, citate sentenze Schumacker, punto 36; Gschwind, punto 27; Zurstrassen, punti da 21 a 23, e de Groot, punto 89).

45 È alla luce di tali principi che deve essere esaminata la compatibilità con la libertà di stabilimento dell'applicazione della normativa belga ad una fattispecie come quella oggetto del procedimento principale.

46 Nel caso di specie, i ricorrenti nel procedimento principale sono stati assoggettati a tassazione congiunta sui loro redditi in Belgio, dove risiedono, dato che i redditi percepiti dal sig. Imfeld in Germania sono esenti, e quest'ultimo è stato assoggettato, in forza della convenzione del 1967, a tassazione a titolo individuale per i redditi percepiti in Germania, dove lavora.

47 Sia in Germania sia in Belgio si è tenuto conto, almeno in parte, della loro situazione personale e familiare. In forza della normativa fiscale tedesca, il sig. Imfeld ha avuto diritto a un'esenzione d'imposta per figli a carico («Freibetrag für Kinder»), senza peraltro aver potuto beneficiare del regime dell'«Ehegattensplitting».

48 In forza della normativa fiscale belga, la coppia formata dai ricorrenti nel procedimento principale ha diritto, in linea di principio, al supplemento di quota di reddito esente da imposta per figli a carico. Tuttavia non ha potuto beneficiarne effettivamente. La quota supplementare di reddito esentabile è stata, infatti, imputata ai redditi del sig. Imfeld percepiti in Germania, trattandosi dei redditi maggiori della coppia. Tuttavia detti redditi sono stati poi dedotti dalla base imponibile in quanto esenti in forza della convenzione del 1967, cosicché, in definitiva, nessuna quota di reddito è stata esentata specificamente come supplemento per figli a carico.

49 Di conseguenza, una normativa fiscale come quella di cui trattasi nel procedimento principale, e più precisamente il combinato disposto del metodo di esenzione con riserva di progressività di cui all'articolo 155 del CIR del 1992 e delle modalità di imputazione del supplemento di quota di reddito esente da imposta per figlio a carico stabilite all'articolo 134 del CIR del 1992, determinano uno svantaggio a carico delle coppie che si trovano nella situazione dei ricorrenti nel procedimento principale, caratterizzata dal fatto che la parte principale dei loro redditi è percepita in uno Stato membro diverso dal Regno del Belgio, rispetto alle coppie che percepiscono la totalità o la parte principale dei loro redditi in Belgio.

50 I ricorrenti nel procedimento principale hanno subito uno svantaggio, come coppia, poiché non hanno beneficiato dell'agevolazione fiscale derivante dall'applicazione del supplemento di quota di reddito esente da imposta per figlio a carico cui avrebbero avuto diritto se avessero percepito tutti i loro redditi in Belgio o, quantomeno, se i redditi della sig.ra Garcet in Belgio fossero stati superiori a quelli percepiti dal marito in Germania.

51 La normativa di cui trattasi nel procedimento principale instaura così una differenza di trattamento fiscale tra le coppie di cittadini dell'Unione che risiedono nel territorio del Regno del Belgio basata sull'origine e sulla misura dei loro redditi che può dissuaderli dall'esercitare le libertà garantite dal Trattato, in particolare la libertà di stabilimento (v., in tal senso, sentenza Beker, cit., punto 52).

52 Detta normativa può quindi dissuadere i cittadini di detto Stato membro dall'avvalersi del loro diritto alla libertà di stabilimento, esercitando un'attività economica in un altro Stato membro pur continuando a risiedere nel primo Stato (v., in particolare, sentenze del 13 aprile 2000, Baars, C-251/98, Racc. pag. I-2787, punti 28 e 29, nonché del 19 novembre 2009, Filipiak, C-314/08, Racc. pag. I-11049, punto 60).

53 Essa può anche dissuadere i cittadini degli Stati membri diversi dal Regno del Belgio dall'avvalersi, quali cittadini dell'Unione, del loro diritto alla libera circolazione, quando decidono di stabilire la loro residenza in detto Stato membro, in particolare a fini del ricongiungimento familiare, pur continuando a esercitare un'attività economica nello Stato membro di cui hanno la cittadinanza.

54 Inoltre, la normativa fiscale belga non prende in considerazione le situazioni transfrontaliere come quella di cui alle controversie del procedimento principale e non consente quindi di rimediare agli effetti negativi che essa può comportare per l'esercizio delle libertà garantite ai cittadini dell'Unione dal Trattato.

55 Come sottolineato dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, la regola dell'imputazione del supplemento di quota di reddito esente da imposta per figlio a carico alla parte più elevata dei redditi della coppia ha, in linea di principio, l'obiettivo di massimizzare l'effetto dell'agevolazione a beneficio della coppia nel suo insieme, ivi compreso del coniuge con i redditi inferiori. Dato che l'aliquota di imposta ha carattere progressivo, l'attribuzione del supplemento al coniuge che ha i redditi maggiori è più favorevole alla coppia rispetto ad una ripartizione in parti uguali o anche proporzionale. Paradossalmente, applicata a una situazione transfrontaliera come quella oggetto del procedimento principale, detta regola produce un effetto esattamente opposto ove ricorrano determinate circostanze, nel caso di specie a causa del fatto che il coniuge con i redditi maggiori percepisce la totalità dei medesimi in uno Stato membro diverso dal Regno del Belgio.

56 Contrariamente a quanto sostenuto dal governo belga, l'ostacolo alla libertà di stabilimento così individuato non è la necessaria conseguenza della disparità tra le normative nazionali controverse nel procedimento principale.

57 La coppia formata dai ricorrenti nel procedimento principale è stata, infatti, privata di una parte delle esenzioni previste per le coppie residenti per il fatto che uno dei suoi membri si è avvalso della libertà di stabilimento e a causa delle modalità di imputazione del supplemento di quota di reddito esente da imposta per figlio a carico previste dalla normativa fiscale belga (v., in tal senso, sentenza de Groot, cit., punto 87).

58 Il governo belga non può neppure affermare che la normativa fiscale di cui trattasi nel procedimento principale non costituisca un ostacolo alla libertà di stabilimento, poiché l'esercizio da parte del sig. Imfeld della sua libertà di stabilimento non avrebbe reso in alcun modo più gravosa la sua situazione fiscale dato che, da un lato, egli non avrebbe dovuto versare in Germania un'imposta superiore a quella che avrebbe versato in Belgio e che, dall'altro, la sua situazione personale e familiare sarebbe stata presa in considerazione in Germania, cosicché il Regno del Belgio sarebbe integralmente liberato da ogni obbligo a tal riguardo.

59 Certamente, come emerge dall'esposizione dei fatti del procedimento principale, nel caso di specie, a vantaggio del sig. Imfeld in Germania è stata parzialmente presa in considerazione la sua situazione personale e familiare, essendogli stata concessa l'esenzione per figli a carico («Freibetrag für Kinder»).

60 Tuttavia, non si può ritenere che la concessione di detta agevolazione fiscale in Germania possa compensare la perdita dell'agevolazione fiscale subita in Belgio dai ricorrenti nel procedimento principale.

61 Uno Stato membro non può, infatti, invocare l'esistenza di un'agevolazione concessa unilateralmente da un altro Stato membro, nel caso di specie lo Stato membro nel quale il sig. Imfeld lavora e percepisce la totalità dei suoi redditi, per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato, segnatamente in forza delle sue disposizioni in materia di libertà di stabilimento (v., in tal senso, in particolare, sentenze dell'8 novembre 2007, Amurta, C-379/05, Racc. pag. I-9569, punto 78; dell'11 settembre 2008, Eckelkamp e a., C-11/07, Racc. pag. I-6845, punto 69; nonché Arens-Sikken, C-43/07, Racc. pag. I-6887, punto 66).

62 Orbene, la normativa fiscale di cui trattasi nel procedimento principale prevede un'agevolazione fiscale a favore delle coppie sotto forma, in particolare, di un supplemento di quota di reddito esente da imposta per figlio a carico, che è imputata ai redditi del membro della coppia che percepisce la parte più elevata di reddito, senza tener conto in alcun modo della circostanza che costui, per il fatto di avvalersi delle libertà garantite dal Trattato, può non percepire redditi in Belgio a titolo individuale, con la conseguenza immediata e automatica che la coppia perde così tutto il beneficio di detta agevolazione. È l'automaticità di detta perdita che, a prescindere dal trattamento fiscale riservato al sig. Imfeld in Germania, lede la libertà di stabilimento.

63 Quindi, il fatto che, nelle controversie di cui al procedimento principale, la situazione personale e familiare del sig. Imfeld sia stata parzialmente presa in considerazione in Germania ai fini della sua tassazione come persona non coniugata e che egli abbia pertanto potuto ivi beneficiare di un'agevolazione fiscale, non può essere invocato dal governo belga per dimostrare l'assenza di una restrizione alla libertà di stabilimento.

Sulle giustificazioni della restrizione alla libertà di stabilimento

64 Secondo costante giurisprudenza, una misura idonea a ostacolare la libertà di stabilimento sancita dall'articolo 49 TFUE può essere ammessa solo se persegue uno scopo legittimo compatibile con il Trattato ed è giustificata da ragioni imperative di interesse generale. Anche in tale ipotesi, però, la sua applicazione dev'essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo in tal modo perseguito e non deve eccedere quanto necessario per raggiungerlo (v., in particolare, sentenze de Lasteyrie du Saillant, cit., punto 49; del 13 dicembre 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Racc. pag. I-10837, punto 35, nonché del 21 gennaio 2010, SGI, C-311/08, Racc. pag. I-487, punto 56).

65 Il governo belga afferma che, anche supponendo che la normativa fiscale di cui trattasi nel procedimento principale costituisca una restrizione alla libertà di stabilimento, essa sarebbe, in ogni caso, giustificata dalla necessità di salvaguardare la ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri.

66 In particolare, tale governo deduce dalle citate sentenze Schumacker e de Groot che esiste una correlazione tra la tassazione dei redditi e la presa in considerazione della situazione personale e familiare dei contribuenti, nel senso che tale situazione dovrebbe essere presa in considerazione nello Stato di residenza soltanto in presenza di redditi imponibili in tale Stato. Il governo belga sottolinea che la convenzione del 1967 prevede che i redditi percepiti nello Stato di occupazione siano esenti nello Stato di residenza. Orbene, la caratteristica di un sistema di esenzione sarebbe ridurre a zero la base imponibile ed impedire deduzioni, siano esse collegate o meno alla situazione personale e familiare.

67 Secondo il governo belga, andare al di là della mancata tassazione trasferendo a un altro contribuente le agevolazioni fiscali collegate alla situazione personale e familiare eccederebbe quanto richiesto dal diritto dell'Unione come interpretato dalla Corte nella citata sentenza de Groot, dalla quale si evincerebbe soltanto che le agevolazioni devono essere pienamente concesse e interamente deducibili dai redditi imponibili. Trasferire le agevolazioni al coniuge significherebbe ledere il diritto del Regno del Belgio di esercitare la propria competenza fiscale in relazione alle attività svolte nel suo territorio da tale coniuge.

68 A tal proposito, si deve osservare che il mantenimento della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri può certamente costituire una ragione imperativa d'interesse generale che consente di giustificare una restrizione all'esercizio di una libertà di circolazione all'interno dell'Unione (sentenza Beker, cit., punto 56).

69 Tuttavia, la Corte ha già dichiarato che tale giustificazione non può essere invocata dallo Stato membro di residenza di un contribuente per sottrarsi alla responsabilità, che ricade in principio su tale Stato, di riconoscere a detto contribuente le deduzioni di tipo personale e familiare che gli spettano, a meno che una convenzione non svincoli tale Stato dall'obbligo di prendere in considerazione solo esso la situazione personale e familiare dei contribuenti residenti nel suo territorio e che in parte svolgono la loro attività economica in un altro Stato membro o a meno che tale Stato non rilevi che, anche senza convenzioni, uno o più Stati di occupazione accordano, sui redditi tassati, agevolazioni collegate alla presa in considerazione della situazione personale e familiare dei contribuenti che non risiedono nel loro territorio, ma che vi percepiscono redditi imponibili (v., in tal senso, citate sentenze de Groot, punti 99 e 100, nonché Beker, punto 56).

70 In tale contesto, la Corte ha precisato, al punto 101 della citata sentenza de Groot che i meccanismi impiegati per eliminare la doppia imposizione o i sistemi fiscali nazionali che hanno l'effetto di eliminarla o di attenuarla devono tuttavia garantire ai contribuenti degli Stati interessati che, globalmente, l'insieme della loro situazione personale e familiare sarà debitamente preso in considerazione, quale che sia il modo in cui gli Stati membri interessati si sono ripartiti tale obbligo, salvo creare una disparità di trattamento incompatibile con le disposizioni del Trattato sulla libera circolazione delle persone, che non risulterebbe affatto dalle disparità esistenti tra le normative fiscali nazionali.

71 Tali considerazioni possono essere trasposte alla situazione della coppia formata dai ricorrenti nel procedimento principale.

72 Orbene, da un lato, la convenzione del 1967 non impone allo Stato membro di occupazione alcun obbligo di prendere in considerazione la situazione personale e familiare dei contribuenti residenti nell'altro Stato membro parte di tale convenzione.

73 Dall'altro lato, la normativa fiscale di cui trattasi nel procedimento principale non stabilisce alcuna correlazione tra le agevolazioni fiscali che essa concede ai residenti dello Stato membro in questione e le agevolazioni fiscali di cui essi possono beneficiare nell'ambito della loro tassazione in un altro Stato membro. I ricorrenti nel procedimento principale non hanno potuto beneficiare del supplemento di quota di reddito esente da imposta per figlio a carico non perché abbiano goduto di un'agevolazione equivalente in Germania, ma solo perché le modalità d'imputazione ne annullano la possibilità di beneficiarne.

74 Il governo belga osserva peraltro, a questo proposito, che la circolare del 2008, che istituisce una procedura atta a stabilire una tale correlazione, non è applicabile alla situazione del sig. Imfeld.

75 In ogni caso, una giustificazione incentrata sulla necessità di salvaguardare una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri può essere ammessa qualora, in particolare, il regime di cui trattasi sia inteso a prevenire comportamenti atti a pregiudicare il diritto di uno Stato membro all'esercizio della propria competenza fiscale in relazione alle attività svolte sul suo territorio (v., in tal senso, sentenze del 29 marzo 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Racc. pag. I-2647, punto 42; del 18 luglio 2007, Oy AA, C-231/05, Racc. pag. I-6373, punto 54; SGI, cit., punto 60, e Beker, cit., punto 57).

76 Orbene, nella fattispecie, se il Regno del Belgio riconoscesse interamente il beneficio delle deduzioni di tipo personale e familiare ai ricorrenti nel procedimento principale tale diritto non sarebbe pregiudicato. Così facendo, detto Stato membro non rinuncerebbe a una parte della sua competenza fiscale a vantaggio di altri Stati membri. Come sottolineato dalla Commissione, nel caso di specie, la perdita dell'agevolazione accordata alla coppia pregiudica un coniuge che resta assoggettato all'imposizione belga. L'effetto restrittivo per la coppia non risiede tanto in un trattamento sfavorevole

del reddito esente da imposta del sig. Imfeld, quanto piuttosto in quello del reddito della moglie, la sig.ra Garcet, percepito esclusivamente in Belgio e interamente assoggettato all'imposta belga, senza che costei benefici delle agevolazioni fiscali di cui trattasi.

77 Peraltro, il governo estone ritiene che la normativa fiscale belga di cui trattasi nel procedimento principale miri ad evitare che la situazione personale e familiare del contribuente sia presa in considerazione contemporaneamente in due Stati membri e comporti, di conseguenza, la concessione di una doppia agevolazione. Esso afferma, in quest'ottica, che la Corte ha ammesso che gli Stati membri possano impedire la duplice deduzione delle perdite e rinvia a tal proposito al punto 47 della citata sentenza Marks & Spencer.

78 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 82 delle sue conclusioni, anche supponendo che le diverse agevolazioni fiscali concesse rispettivamente dai due Stati membri di cui trattasi siano equiparabili e che si possa concludere che i ricorrenti nel procedimento principale abbiano effettivamente beneficiato di una doppia agevolazione, detta circostanza è in ogni caso solo il frutto dell'applicazione parallela delle normative fiscali belga e tedesca, come concordata da questi due Stati membri nei termini stabiliti dalla convenzione del 1967.

79 Al contrario, gli Stati membri possono prendere in considerazione agevolazioni fiscali eventualmente concesse da un altro Stato membro di imposizione, a condizione che, come risulta al punto 70 della presente sentenza, quale che sia il modo in cui tali Stati membri si siano ripartiti tale obbligo, sia garantito ai loro contribuenti che, globalmente, l'insieme della loro situazione personale e familiare sarà debitamente preso in considerazione.

80 Di conseguenza, si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 49 TFUE dev'essere interpretato nel senso che esso osta all'applicazione della normativa fiscale di uno Stato membro, come quella oggetto del procedimento principale, che ha per effetto di impedire a una coppia residente in tale Stato, che percepisce redditi sia in detto Stato sia in un altro Stato membro, di beneficiare effettivamente di una determinata agevolazione fiscale a causa delle sue modalità di imputazione, mentre detta coppia ne beneficerebbe se il coniuge avente i redditi maggiori non percepisse la totalità dei suoi redditi in un altro Stato membro.

Sulle spese

81 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 (Quinta Sezione) dichiara:

L'articolo 49 TFUE dev'essere interpretato nel senso che esso osta all'applicazione di una normativa fiscale di uno Stato membro, come quella oggetto del procedimento principale, che ha per effetto di impedire a una coppia residente in tale Stato, che percepisce redditi sia in detto Stato sia in un altro Stato membro, di beneficiare effettivamente di una determinata agevolazione fiscale a causa delle sue modalità di imputazione, mentre detta coppia ne beneficerebbe se il coniuge avente i redditi maggiori non percepisse la totalità dei suoi redditi in un altro Stato membro.

Firme