Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

5 luglio 2012 *

«Privilegi e immunità delle Comunità europee — Esenzione dalle imposte nazionali sui redditi corrisposti dall'Unione — Presa in considerazione dei redditi corrisposti dall'Unione nel calcolo del massimale a titolo dell'imposta di solidarietà sul patrimonio»

Nella causa C-558/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE dal Tribunal de grande instance de Chartres (Francia), con decisione del 24 novembre 2010, pervenuta in cancelleria il 29 novembre 2010, nel procedimento

Michel Bourgès-Maunoury,

Marie-Louise Heintz, coniugata Bourgès-Maunoury,

contro

Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. E. Juhász, T. von Danwitz e D. Šváby (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. P. Cruz Villalón

cancelliere: sig.ra A. Impellizzeri, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 23 novembre 2011,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. Bourgès-Maunoury e la sig.ra Heintz, coniugata Bourgès-Maunoury, da T. Davidian, avvocato,

— per il governo francese, da G. de Bergues e A. Adam, in qualità di agenti,

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

— per il governo dei Paesi Bassi, da C. Wissels e M. de Ree, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il francese.

— per la Commissione europea, da F. Clotuche-Duvieusart e I. Martínez del Peral nonché da R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 febbraio 2012,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 13, secondo comma, del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, inizialmente allegato al Trattato che istituisce un Consiglio unico ed una Commissione unica delle Comunità europee (GU 1967, 152, pag. 13), e in seguito, in forza del Trattato di Amsterdam, allegato al Trattato CE (in prosieguo: il «Protocollo»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede opposti, da un lato, il sig. Bourgès-Maunoury e sua moglie, sig.ra Heintz e, dall'altro, la Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir (direzione dei servizi fiscali dell'Eure et Loir), in ordine alla presa in considerazione dei redditi corrisposti dall'Unione europea ai fini del calcolo del massimale dell'impôt de solidarité sur la fortune (imposta di solidarietà sul patrimonio; in prosieguo: l'«ISF»).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 13 del Protocollo, nella versione in vigore all'epoca dei fatti del procedimento principale, prevedeva quanto segue:

«Alle condizioni e secondo le procedure stabilite dal Consiglio, che delibera su proposta della Commissione, i funzionari e gli altri agenti della Comunità saranno soggetti, a profitto di queste ultime, ad un'imposta sugli stipendi, salari ed emolumenti dalle stesse versati.

Essi sono esenti da imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalle Comunità».

Il diritto francese

4 L'ISF, istituita dalla loi de finances pour 1989 (legge finanziaria 1989) n. 88-1149, del 23 dicembre 1988 (JORF del 28 dicembre 1988, pag. 16320), era disciplinata dagli articoli da 885 A a 885 X del code général des impôts (codice generale delle imposte; in prosieguo: il «CGI»), nella loro versione applicabile all'epoca dei fatti del procedimento principale.

5 L'articolo 885 A del CGI disponeva quanto segue:

«Sono soggette all'imposta annuale di solidarietà sul patrimonio, qualora il valore dei loro beni sia superiore al limite del primo scaglione della tariffa fissata all'articolo 885 U:

1° Le persone fisiche aventi domicilio fiscale in Francia, in ragione dei loro beni situati in Francia o fuori della Francia.

(…)

2° Le persone fisiche non aventi domicilio fiscale in Francia, in ragione dei loro beni situati in Francia.

Fatti salvi i casi previsti dall'articolo 6, paragrafo 4, lettere a) e b), i coniugi sono soggetti a un'imposizione comune.

Le condizioni di assoggettamento sono valutate al 1° gennaio di ogni anno.

(…)».

6 L'ISF è corredata da un meccanismo di fissazione del massimale descritto all'articolo 885 V bis del CGI. Detto articolo recitava come segue:

«L'[ISF] del contribuente avente domicilio fiscale in Francia è ridotta della differenza tra, da un lato, il totale di tale imposta e delle imposte dovute in Francia e all'estero in ragione dei redditi e dei ricavi dell'anno precedente, calcolati prima dell'imputazione dei crediti d'imposta e delle trattenute non liberatorie e, dall'altro, l'85% del totale dei redditi al netto delle spese professionali dell'anno precedente in seguito alla deduzione dei soli disavanzi della categoria la cui imputazione è consentita dall'articolo 156 [del CGI], nonché dei redditi esenti da imposta sul reddito realizzati nel corso dello stesso anno in Francia o fuori dalla Francia e dei ricavi assoggettati a un prelievo liberatorio. Tale riduzione non può superare una somma pari al 50% dell'importo della quota derivante dall'applicazione dell'articolo 885 V oppure, se questo è superiore, l'importo dell'imposta corrispondente ad un patrimonio imponibile pari al limite superiore del terzo scaglione della tariffa di cui all'articolo 885 U.

Le plusvalenze sono determinate senza tenere conto delle soglie, delle riduzioni e degli sgravi previsti dal presente codice.

Ai fini dell'applicazione del primo comma, laddove l'imposta sul reddito abbia colpito i redditi di soggetti i cui beni non confluiscono nella base imponibile relativa all'[ISF] del soggetto passivo, questa è ridotta in base alla percentuale del reddito di detti soggetti rispetto al reddito totale».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

7 Il sig. Bourgès-Maunoury e la sig.ra Heintz sono ex funzionari dell'Unione e, in quanto tali, percepiscono indennità per cessazione definitiva dal servizio o pensioni di anzianità.

8 Essendo domiciliati in Francia e assoggettati all'ISF, il sig. Bourgès-Maunoury e la sig.ra Heintz hanno presentato le loro dichiarazioni ai fini dell'ISF, per gli anni 2002-2004, 2006 e 2007, senza includere nell'insieme degli altri redditi, ai fini del calcolo del massimale di cui all'articolo 885 V bis del CGI, le indennità e le pensioni corrisposte loro dall'Unione.

9 Avendo omesso di chiedere l'applicazione del massimale dell'ISF per l'anno 2005, il 7 luglio 2006 essi hanno presentato una dichiarazione rettificativa, al fine di beneficiare di detto massimale, senza prendere in considerazione gli emolumenti corrisposti loro dall'Unione.

10 Dato che la Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir ha respinto tale domanda, il 27 dicembre 2006 il sig. Bourgès-Maunoury e la sig.ra Heintz hanno presentato ricorso avverso tale decisione di rigetto dinanzi al Tribunal de grande instance de Chartres (Tribunale di primo grado di Chartres). Ai sensi dell'articolo 24 dello Statuto dei funzionari delle Comunità europee, essi hanno chiesto altresì di ottenere in tale ambito l'assistenza della Commissione delle Comunità europee, accordata con decisione del 6 marzo 2007.

11 Con sentenza del 10 ottobre 2007 il Tribunal de grande instance de Chartres ha respinto la domanda del sig. Bourgès-Maunoury e della sig.ra Heintz.

12 Con sentenza del 27 novembre 2008 la Cour d'appel de Versailles (Corte di appello di Versailles) ha annullato tale sentenza nella parte in cui ha respinto la suddetta domanda relativa all'anno 2005.

13 Con sentenza del 19 gennaio 2010 la Cour de cassation (Corte di cassazione) ha respinto l'impugnazione proposta dall'amministrazione tributaria francese avverso la citata sentenza della Cour d'appel di Versailles.

14 Parallelamente, con decisione del 1° settembre 2008, la Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir ha rettificato l'ISF dovuta dal sig. Bourgès-Maunoury e dalla sig.ra Heintz per gli anni 2002-2004, 2006 e 2007, a motivo del fatto che i redditi corrisposti loro dall'Unione avrebbero dovuto essere presi in considerazione ai fini del calcolo del massimale dell'ISF.

15 Il 19 gennaio 2009 la Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir ha emesso nei confronti dei coniugi Bourgès-Maunoury due avvisi di riscossione delle quote dell'ISF dovute per i suddetti anni. Con decisione del 18 febbraio 2009 la medesima Direction ha respinto il reclamo presentato dai suddetti coniugi contro detti avvisi il 4 febbraio 2009.

16 Il 16 aprile 2009 il sig. Bourgès-Maunoury e la sig.ra Heintz hanno presentato ricorso avverso tale decisione di rigetto dinanzi al Tribunal de grande instance de Chartres facendo riferimento alle summenzionate sentenze della Cour d'appel de Versailles e della Cour de cassation. La Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir ha replicato come dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea risulti che l'esenzione fiscale di cui godono i funzionari dell'Unione non può in nessun caso condurre a ritenere che questi ultimi non percepiscano alcun reddito.

17 Il giudice del rinvio considera che l'articolo 885 V bis del CGI comporta necessariamente, ai fini del calcolo dell'importo della riduzione dell'ISF, la presa in considerazione dell'insieme dei redditi di una persona fisica, inclusi quelli provenienti dall'Unione, di modo che tale imposta sarà più elevata ove si tenga conto, per la determinazione del suo tetto massimo, dei redditi nazionali e comunitari di una persona fisica.

18 Il giudice del rinvio osserva, inoltre, che la Cour de cassation, nella sua sentenza menzionata al punto 13 della presente sentenza, ha dichiarato che l'articolo 885 V bis del CGI ha l'effetto di gravare indirettamente sui redditi di origine comunitaria dei ricorrenti nel procedimento principale.

19 Alla luce di tali fatti, il Tribunal de grande instance de Chartres, nutrendo dubbi sull'interpretazione dell'articolo 13, secondo comma, del Protocollo, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 13, secondo comma, del capo V del Protocollo (...) osti a che l'insieme dei redditi di un contribuente, inclusi quelli di origine comunitaria, sia preso in considerazione nel calcolo del massimale a titolo dell'imposta di solidarietà sul patrimonio».

Sulla questione pregiudiziale

20 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'articolo 13, secondo comma, del Protocollo debba essere interpretato nel senso che esso osti a una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che, ai fini del massimale di un'imposta quale l'ISF, prende in considerazione i redditi, compresi quelli provenienti da pensioni e da indennità per cessazione definitiva dal servizio, corrisposti dall'Unione ai suoi funzionari e agenti o ai suoi ex funzionari e ex agenti.

21 Quanto ai principi la cui applicazione consente di rispondere alla questione sollevata, la Corte ha sottolineato, nella sentenza del 16 dicembre 1960, Humblet/Stato belga (6/60, Racc. pag. 1095, a pagg. 1122 e 1123), che soltanto l'esenzione da qualsiasi imposta nazionale delle remunerazioni corrisposte dall'Unione consente alle istituzioni di quest'ultima di esercitare in modo efficace il loro potere esclusivo di fissare l'ammontare effettivo dei redditi dei loro funzionari e che un tale potere sarebbe escluso se gli Stati membri avessero la facoltà di assoggettare ad imposte tali redditi secondo il proprio sistema fiscale. È stato dunque rilevato che i Trattati sottraggono le remunerazioni corrisposte ai funzionari dell'Unione alla sovranità fiscale degli Stati membri e che il suddetto potere esclusivo di quest'ultima di fissare l'ammontare effettivo dei redditi dei suoi funzionari è indispensabile non solo per rafforzare l'indipendenza dei quadri amministrativi dell'Unione nei confronti dei poteri nazionali, ma anche per garantire la parità di trattamento dei funzionari di nazionalità differenti.

22 Il Protocollo prevede dunque una netta distinzione tra, da un lato, i redditi di origine nazionale soggetti al potere delle amministrazioni tributarie nazionali degli Stati membri e, dall'altro, i redditi corrisposti dall'Unione ai suoi funzionari o agenti, che sono soggetti esclusivamente al diritto dell'Unione quanto alla loro eventuale imponibilità. Tale ripartizione delle rispettive competenze fiscali degli Stati membri e dell'Unione porta ad escludere qualsiasi imposizione, non solo diretta ma anche indiretta, da parte degli Stati membri, dei redditi corrisposti dall'Unione e sottratti alla competenza di questi ultimi (sentenze Humblet/Stato belga, cit., pag. 1124; del 24 febbraio 1988, Commissione/Belgio, 260/86, Racc. pag. 966, punto 10; del 22 marzo 1990, Tither, C-333/88, Racc. pag. I-1133, punto 12, e del 14 ottobre 1999, Vander Zwalmen e Massart, C-229/98, Racc. pag. I-7113, punto 21).

23 Come risulta dal punto 2, lettera a), del dispositivo della citata sentenza Humblet/Stato belga, la Corte ha dichiarato che l'articolo 13 del Protocollo vieta agli Stati membri di gravare un funzionario o un agente dell'Unione di qualsiasi imposizione basata, in tutto o in parte, sui redditi corrisposti dall'Unione.

24 Nel caso di specie, la situazione è analoga a quella che ha dato luogo alla citata sentenza Humblet/Stato belga, dal momento che i redditi corrisposti dall'Unione ai suoi funzionari o agenti sono anch'essi tassati indirettamente (v. sentenza Humblet/Stato belga, cit., pag. 1125).

25 Infatti, per quanto riguarda una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale, occorre constatare che, nel calcolo del massimale, la presa in considerazione dell'ammontare dei redditi corrisposti dall'Unione nella misura dell'85% del totale dei redditi, come previsto dall'articolo 885 V bis del CGI, aumenta l'ammontare complessivo dei redditi del contribuente e, di conseguenza, l'importo massimo dell'imposizione a titolo dell'ISF, il che significa un aumento dell'aliquota d'imposta finale a danno del funzionario o dell'agente dell'Unione, come ha osservato peraltro la Cour d'appel de Versailles nella sua sentenza del 27 novembre 2008 menzionata al punto 12 della presente sentenza.

26 Di conseguenza, l'applicazione dell'articolo 885 V bis del CGI conduce a porre a carico dei contribuenti un'imposizione che ha per effetto di gravare indirettamente sui redditi corrisposti loro dall'Unione, come constatato dalla Cour de cassation nella sua sentenza menzionata al punto 13 della presente sentenza.

27 La circostanza, dedotta dalla Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir nel procedimento principale, secondo la quale i redditi corrisposti dall'Unione sono presi in considerazione non già a titolo della base imponibile dell'imposta, bensì soltanto nell'ambito del meccanismo di fissazione del massimale dell'ISF, non è idonea a inficiare tale analisi.

28 Infatti, il fatto di riscuotere un'imposta nazionale, quale l'ISF, pur prendendo in considerazione nella determinazione dell'importo finale i redditi corrisposti dall'Unione che sono esenti da imposte nazionali, equivale a un'imposizione indiretta di tali redditi, in violazione dell'articolo 13, secondo comma, del Protocollo.

29 Del pari, la circostanza che il meccanismo di fissazione del massimale dell'ISF miri a limitare il suo effetto confiscatorio e a colpire le reali capacità contributive del contribuente non è idoneo a consentire l'imposizione indiretta, in violazione dell'articolo 13, secondo comma, del Protocollo, dei redditi corrisposti dall'Unione ai suoi funzionari o agenti.

30 Nell'interesse della certezza del diritto, occorre constatare che, poiché i redditi corrisposti dall'Unione e assoggettati alle imposte della stessa non possono essere tassati né direttamente né indirettamente da uno Stato membro e sono sottratti alla sovranità fiscale degli Stati membri, il soggetto che beneficia di tali redditi è parimenti sottratto a qualunque obbligo di dichiarare l'ammontare degli stessi alle autorità di uno Stato membro.

31 Infine, si deve sottolineare che uno Stato membro può prevedere un meccanismo di fissazione del massimale di un'imposta quale l'ISF, a condizione che, tuttavia, un siffatto meccanismo rispetti il diritto dell'Unione e, segnatamente, l'articolo 13 del Protocollo.

32 Si deve pertanto rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 13, secondo comma, del Protocollo deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che, ai fini del massimale di un'imposta quale l'ISF, prende in considerazione i redditi, compresi quelli provenienti da pensioni e da indennità per cessazione definitiva dal servizio, corrisposti dall'Unione ai suoi funzionari e agenti o ai suoi ex funzionari ed ex agenti.

Sulle spese

33 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 (Terza Sezione) dichiara:

L'articolo 13, secondo comma, del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, inizialmente allegato al Trattato che istituisce un Consiglio unico ed una Commissione unica delle Comunità europee, e in seguito, in forza del Trattato di Amsterdam, allegato al Trattato CE, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che, ai fini del massimale di un'imposta quale l'imposta di solidarietà sul patrimonio, prende in considerazione i redditi, compresi quelli provenienti da pensioni e da indennità per cessazione definitiva dal servizio, corrisposti dall'Unione europea ai suoi funzionari e agenti o ai suoi ex funzionari ed ex agenti.

Firme