CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE MARCO DARMON

presentate il 16 febbraio 1993 *

Signor Presidente,
Signori giudici,

1. La questione pregiudiziale che vi sottopone il direttore delle imposte dirette ed indirette del Granducato di Lussemburgo (in prosieguo: il «direttore delle imposte») mira in sostanza ad esaminare, relativamente all'art. 48 del Trattato, un sistema fiscale che prende in considerazione, per il calcolo dell'imposta sul reddito, il reddito totale del contribuente, ivi compreso quello percepito nello Stato interessato in quanto non residente.

2. Il signor Corbiau, cittadino belga, ha risieduto e lavorato nel Lussemburgo fino al 25 ottobre 1990, data in cui ha trasferito la sua residenza in Belgio, mantenendo il suo impiego a Lussemburgo, di modo che egli è, da allora, assoggettato ad imposta in tale Stato in qualità di contribuente non residente.

3. Definito l'ambito della questione pregiudiziale, occorre, prima di qualsiasi esame nel merito della causa, determinare se il direttore delle imposte costituisca una «giurisdizione» ai sensi dell'art. 177 del Trattato.

4. Il fatto stesso di avere dei dubbi sulla natura di tale organismo può sembrare, a priori, sorprendente, in quanto il Consiglio di Stato del Lussemburgo (in prosieguo: il «Consiglio di Stato») gli ha riconosciuto tale carattere giurisdizionale in materia contenziosa in una sentenza del 26 luglio 1963 [1] e in materia non contenziosa in una sentenza del 18 dicembre 1968 [2]. Tuttavia, un tale riconoscimento non è sufficiente a conferire a tale autorità il carattere di «giurisdizione» ai sensi dell'art. 177, in quanto tale nozione non si riferisce affatto al diritto interno degli Stati membri, ma costituisce una nozione autonoma i cui contorni sono stati fissati dalla vostra giurisprudenza.

5. La sentenza Vaassen-Göbbels [3] costituisce la pietra miliare della vostra costruzione giurisprudenziale in materia. Ricordo, pro memoria, che si trattava di determinare se lo Scheidsgerecht, Tribunale arbitrale competente per risolvere le controversie che opponevano un ente olandese di sicurezza sociale ai beneficiari di talune prestazioni, fosse un giudice. Tale qualità gli è stata riconosciuta in quanto si tratta di un organismo permanente, che è previsto dalla legge, deve essere adito obbligatoriamente, statuisce in seguito ad un procedimento in contraddittorio e in conformità alle norme giuridiche.

6. Tuttavia, in una sentenza Politi [4], avete dichiarato che la mancanza del carattere contraddittorio del procedimento potesse tuttavia consentire di adire codesta Corte, in quanto

* Lingua originale: il francese.

1 — Caisse hypothécaire del Lussemburgo, n. di ruolo 5833.
2 — Toussaint/Administration des contributions, n. di ruolo 5516.
3 — Sentenza 30 giugno 1966, causa 61/65 (Racc. pag. 377).
4 — Sentenza 14 dicembre 1971, causa 43/71 (Racc. pag.1039).

«(...) è sufficiente constatare che il presidente del Tribunale di Torino esercita funzione giurisdizionale nel senso previsto dall'art. 177 e che egli ha ritenuto necessario, prima di pronunziarsi, che il diritto comunitario fosse interpretato. Non occorre quindi che questa Corte accerti in quale stadio del procedimento sia stato disposto il rinvio» [5].

7. La mancanza del carattere contraddittorio è, nell'ambito dei procedimenti sommari nei quali il convenuto non compare, compensata dalla totale imparzialità del giudice e dalla sua indipendenza nei confronti sia della controversia sia delle parti in causa.

8. Data l'assenza del convenuto, il giudice avrà necessariamente come compito di controllare, in maniera ancora più rigorosa, la fondatezza delle pretese dell'attore al fine di sopperire alla mancanza del carattere contraddittorio del procedimento.

9. In tal modo la nozione di indipendenza, contropartita necessaria della mancanza di contraddittorio, che non era stata menzionata nelle vostre precedenti decisioni, doveva risultare nella sentenza Pretore di Salò [6] in questi termini:

«Si deve rilevare che i pretori sono magistrati che in un procedimento come quello che ha dato luogo alla domanda pregiudiziale di cui trattasi, cumulano le funzioni di Pubblico ministero e di giudice istruttore. La Corte è competente a pronunziarsi sulla domanda pregiudiziale poiché questa proviene da un organo giurisdizionale che ha agito nell'ambito generale del suo compito di dirimere, con indipendenza e conformemente al diritto, controversie demandate dalla legge alla sua competenza, anche se talune delle funzioni che egli deve svolgere nel procedimento che ha dato luogo al rinvio pregiudiziale non rivestono un carattere strettamente giurisdizionale» [7].

10. Questa nozione di indipendenza, inerente alla missione di giudicare, è stata ripresa nella vostra sentenza Pardini [8], pronunciata su rinvio di un giudice nazionale che si era rivolto alla Corte nell'ambito di un procedimento non in contraddittorio.

11. Verifico pertanto se il direttore delle imposte, quando statuisce su una domanda non contenziosa formulata da un contribuente, svolga una vera e propria attività giurisdizionale o agisca in quanto autorità amministrativa nell'ambito di un ricorso gerarchico.

12. Sia la Commissione — a quanto sembra per motivi di opportunità [9] — sia il governo lussemburghese sostengono che questa autorità risponde ai criteri che avete posto. Anche se le risposte fornite dal governo lussemburghese nel corso della fase orale del procedimento hanno chiarito taluni degli attributi di tale autorità nonché lo svolgimento del procedimento dinanzi ad essa, esse per contro non mi hanno affatto convinto del suo carattere giurisdizionale.

13. Certo, il direttore delle imposte esercita effettivamente le sue funzioni nell'ambito della legge 17 aprile 1964 relativa alla riorganizzazione delle imposte dirette ed indirette,

5 — Punto 5 della motivazione.

6 — Sentenza 11 giugno 1987, causa 14/86 (Racc. pag. 2545).

7 — Punto 7 della motivazione.

8 — Sentenza 21 aprile 1988, causa 388/85 (Racc. pag. 2041, punto 9 della motivazione).

9 — Osservazioni della Commissione, pag. 15, punto 13, ultimo paragrafo.

modificata dalla legge 20 marzo 1970. L'art. 2 di questa legge stabilisce così che

«l'amministrazione delle imposte dirette e indirette è affidata ad un direttore che è il capo dell'amministrazione».

14. Allo stesso modo egli è un'autorità che dev'essere adita obbligatoriamente e che è dotata del carattere della permanenza. Infatti, ai sensi dell'art. 8 del decreto granducale 26 ottobre 1944:

«I reclami nonché le domande di esenzione o di riduzione presentati dai contribuenti sono esaminati dal capo dell'amministrazione competente o dal suo delegato salvo ricorso ad un'autorità da designare con decreto ministeriale (...)».

15. Il decreto ministeriale 10 aprile 1946 ha così istituito il Consiglio di Stato, sezione del contenzioso, «per statuire in ultima istanza sui ricorsi in materia di imposte, di tasse, di contributi e di diritti» [10].

16. Tuttavia, il semplice soddisfare questi tre criteri (permanenza, origine legale, adizione obbligatoria) non è manifestamente sufficiente per distinguere un'autorità amministrativa da un'istanza giurisdizionale. È infatti indiscutibile che ogni autorità amministrativa li soddisfa in via di principio, ma che soddisfare tali criteri non può essere sufficiente, sotto pena di consentire che codesta Corte possa essere adita da qualsiasi organismo amministrativo, cosa che l'art. 177 intende evitare [11].

17. Questi criteri, enunciati per la prima volta nella sentenza Vaassen-Göbbels, consentivano effettivamente di distinguere un giudice da un tribunale arbitrale in quanto quest'ultimo nella maggior parte dei casi non può far valere né la permanenza, né l'adizione obbligatoria, né l'origine legale, anche se soddisfaceva gli altri criteri, cioè l'applicazione delle norme giuridiche, il carattere contraddittorio del procedimento e l'indipendenza nel compito di giudicare, richiesti per poter avere la qualifica di giudice ai sensi dell'art. 177.

18. Esamino a turno se questi ultimi criteri sono soddisfatti dal direttore delle imposte che agisce nell'ambito della competenza che ha dato luogo a questa domanda di pronuncia pregiudiziale.

19. Per quanto riguarda innanzitutto l'applicazione delle norme giuridiche, ricordo, in via preliminare, che, da un lato, ogni autorità amministrativa è tenuta a rispettarle, mentre, dall'altro, nell'ambito di un tale ricorso il direttore delle imposte statuisce non in diritto ma secondo equità, in forza chiaramente di una norma di legge, e valuta le circostanze particolari che consentono, in applicazione del n. 131 dell'Abgabenordnung, «il rimborso o l'imputazione di imposte dello Stato già versate» [12]. Queste circostanze particolari, che possono far risultare un pregiudizio per l'equità, possono derivare sia dalla situazione personale del contribuente nella riscossione dell'imposta sia dall'applicazione troppo rigorosa della legge fiscale al caso di specie.

10 — Articolo 1.

11 — V. Isaac, G.: *Droit communautaire général*, Masson, 3ª edizione, pag. 290.

12 — Relazione d'udienza, II A, quarto paragrafo.

20. Il direttore delle imposte dispone, come ha del resto affermato il Consiglio di Stato, di un «ampio potere discrezionale per adottare la sua decisione» [13].

21. Così, nell'ambito di una tale procedura non contenziosa, tale autorità si vede conferire un potere quasi discrezionale, il che non vuol dire arbitrario, che deriva dalla lettera stessa della norma sopra menzionata, come interpretata per il resto dal Consiglio di Stato. Pertanto, nei limiti di tale autorizzazione, senz'altro di legge, il compito del direttore delle imposte consiste meno nel dare attuazione ad una norma di diritto che nel temperare, per motivi di equità, gli effetti che deriverebbero dalla sua stretta applicazione.

22. Occupiamoci adesso del rispetto, da parte del direttore delle imposte, del carattere contraddittorio del procedimento.

23. In un reclamo nell'ambito di un tale ricorso non contenzioso il contribuente, al fine di ottenere restituzione o riduzione d'imposta, può adire con semplice lettera il direttore delle imposte, il quale adotterà la sua decisione senza discussione e senza la presenza del ricorrente. Il procedimento non è quindi in contraddittorio.

24. Certo, come ho già detto, codesta Corte ha ammesso nella sentenza Politi [14] il carattere giurisdizionale del presidente del Tribunale di Torino nell'ambito di un procedimento sommario (ingiunzione) nel corso del quale il convenuto, per definizione, non compare.

25. Tuttavia, riconoscendo che tale istituzione esercitava una «funzione giurisdizionale» è senz'altro alle caratteristiche proprie del compito del giudicare che codesta Corte faceva implicitamente ma necessariamente riferimento e più in particolare all'indipendenza e all'imparzialità del giudice, il quale non ha alcun legame con le parti in causa.

26. Pertanto, la mancanza del carattere contraddittorio (che si riscontra in numerosi procedimenti negli Stati membri) deve obbligatoriamente essere compensata dall'indipendenza del giudice nei confronti delle parti in causa al fine di dare un seguito legale, relativamente alle norme di competenza e di ricevibilità e nel merito, alla domanda e ai mezzi dedotti dall'attore nel procedimento.

27. Tale non è, a quanto sembra, il caso del direttore delle imposte, il quale appare essere al tempo stesso giudice e parte.

28. Rilevo, innanzitutto, che organicamente questo direttore è «posto sotto l'autorità immediata del ministro delle Finanze» [15]. Esso rientra pertanto nel potere centrale dello Stato.

29. Egli ha, in secondo luogo, come compito di risolvere una controversia tra l'ammini-

13 — Sentenza 11 ottobre 1988, Bertrand/Administration des contributions, n. 7803 iscritta al ruolo il 25 luglio 1986.

14 — Già citata alla nota 4.

15 — V. Majerus, P.: *L'État luxembourgeois*, 6ª edizione, 1990, pag. 288.

strazione che esso dirige ed un contribuente che contesta la decisione adottata da uno dei suoi servizi. Nondimeno, in tale ambito, egli è, mi hanno detto, del tutto indipendente sia dal suo ministro che dall'amministrazione che egli dirige.

30. Mi chiedo come si possa tuttavia conciliare l'affermazione di questa neutralità con il fatto che, in numerose controversie, dopo aver adottato la sua decisione, presenta egli stesso le proprie conclusioni dinanzi al Consiglio di Stato, nell'ambito di un ricorso avviato contro tale decisione dal contribuente, a sostegno di quanto sostiene l'amministrazione di cui egli è il direttore, ciò al fine di ottenere, anche solo indirettamente, conferma della sua propria decisione [16].

31. Depositando una memoria in nome e per conto della sua amministrazione, il direttore delle imposte si presenta quindi come parte integrante della controversia che è a lui sottoposta. Ciò è sufficiente per dimostrare che la domanda del contribuente che gli è stata inviata costituisce un ricorso gerarchico e non un ricorso giurisdizionale.

32. Mi chiedo se bisogna vedere in tal caso una sopravvivenza dell'antica teoria del ministro giudice nella quale il ministro figurava come primo grado di giurisdizione. Comunque sia tale teoria è al giorno d'oggi abbandonata, in quanto il ricorso dinanzi al ministro è equiparato ad un ricorso gerarchico dinanzi ad una semplice autorità amministrativa.

33. Nella fase orale del procedimento il rappresentante del governo lussemburghese ha sostenuto che l'obbligo di motivazione delle decisioni del direttore costituiva un criterio supplementare a favore del riconoscimento del carattere giurisdizionale di tale autorità. Risulta infatti da una legge del 1° dicembre 1978, attuata da un regolamento granducale dell'8 giugno 1979, che ogni decisione amministrativa che arreca danno deve essere motivata.

34. Il signor Arendt [17] si esprime del resto in questi termini:

«È ciò che ha riconosciuto il legislatore, il quale, con una legge del 1° dicembre 1978 che disciplina la procedura amministrativa non contenziosa, ha rafforzato sensibilmente i diritti dell'amministrato, di fronte alle amministrazioni dipendenti dallo Stato e dai comuni.

Il principio fondamentale che ispira la redazione del testo è il rispetto dei diritti della difesa dell'amministrato. Il riconoscimento di questo principio ha come conseguenza che l'amministrazione non può, per adottare la sua decisione, basarsi su motivi sconosciuti all'amministrato. Da tale regola deriva quindi necessariamente il riconoscimento a beneficio dell'amministrato del libero accesso al suo fascicolo, della comunicazione dei motivi e del diritto di presentare le sue osservazioni» [18].

35. L'obbligo di motivazione, inerente alla decisione giudiziaria, non è tuttavia a lui

16 — Cause Heuardt/Administration des contributions, sentenza 6 marzo 1963 (nn. di ruolo 5768 e 5884), Pirrotte/Administration des contributions, sentenza 7 luglio 1971 (nn. di ruolo 5984 e 6314), Ruppert/Administration des contributions, sentenza 22 gennaio 1985 (n. di ruolo 6374), Compagnie générale pour le gaz/Administration des contributions, sentenza 22 maggio 1985 (n. di ruolo 7552), Bertrand/Administration des contributions, sentenza 11 ottobre 1988, sopra menzionata alla nota 13.

17 — Arendt: «L'information de l'administré en droit administratif luxembourgeois, diagonales à travers le droit luxembourgeois», *Livre jubilaire de la conférence Saint-Yves, 1946-1986*, pag. 13.

18 — Ibidem, pag. 17.

esclusiva di quest'ultima. La decisione amministrativa, anch'essa, deve essere motivata per consentire ad un amministrato o di accettarla o di contestarla dinanzi al giudice che eserciterà il suo controllo essenzialmente basandosi sulla motivazione dell'atto impugnato. Per quanto riguarda il diritto comunitario, codesta Corte ritiene che il rispetto dell'obbligo di motivazione di cui all'art. 190 del Trattato condiziona la legittimità degli atti di diritto derivato.

36. Noto, per il resto, che la qualità di giudice del direttore delle imposte è contestata nel Lussemburgo anche da una dottrina riconosciuta.

37. Il signor Olinger nota ad esempio:

«Nel suo manuale *Intoduction à la science du droit*, 1960, P. Pescatore sembra negare la funzione giurisdizionale del direttore delle imposte» [19].

38. Infatti, il signor P. Pescatore [20] non menziona il direttore delle imposte tra i giudici lussemburghesi, anche se l'ultima edizione della sua opera è successiva alle sentenze sopra menzionate del Consiglio di Stato.

39. In maniera più esplicita il signor F. Schockweiler non esita a scrivere:

«Si tratta in tal caso di una vera e propria anomalia nella nostra organizzazione amministrativa e la natura giurisdizionale di questi organismi è dovuta solo alla giurisprudenza del Consiglio di Stato» [21].

40. Invito pertanto questa Corte a dichiararsi incompetente.

41. La via che vi propongo di seguire non pregiudica affatto l'uniformità nell'applicazione del diritto comunitario, rischio che potrebbe derivare dalla tentazione degli Stati membri di creare organismi amministrativi, che statuiscono in ultima istanza e che, senza essere giudici ai sensi dell'art. 177 del Trattato, potrebbero applicare il diritto comunitario senza essere pertanto autorizzati a sottoporre a codesta Corte questioni pregiudiziali, cioè senza essere tenuti ad adire codesta Corte.

42. Come notava il signor Reischl nelle sue conclusioni nella causa Broekmeulen: [22]

«Se, invece, si vedesse nell'espressione in questione (giurisdizione) un rinvio al diritto nazionale, gli Stati membri potrebbero, organizzando il loro sistema giudiziario, privare del potere, o escludere dal dovere, di rinvio determinati collegi giudicanti che devono applicare il diritto comunitario, il che in definitiva porterebbe ad una frammentazione del diritto che per l'appunto si è voluto evitare

19 — Olinger: *Études fiscales*, n. 81-85, novembre 1989.

20 — Pescatore, P.: *Introduction à la science du droit*, Centre universitaire de l'État luxembourgeois, 1960, avec mise à jour 1978, n. 272, pag. 389.

21 — Schockweiler, F.: *Le contentieux administratif et la procédure administrative non contentieuse en droit luxembourgeois*, n. 44, pag. 20.

22 — Sentenza 6 ottobre 1981, causa 246/80 (Racc. pag. 2311).

con lo strumento della pronuncia pregiudiziale. Pertanto il diritto degli Stati membri può essere determinante unicamente nel caso in cui esso consenta di risolvere la questione se nel caso specifico siano effettivamente presenti le caratteristiche minime richieste dal diritto comunitario» [23].

43. È del resto un argomento che sembra essere stato determinante nel riconoscimento da parte della Corte, nella sentenza sopra menzionata, della qualità di giudice della commissione di ricorsi per la medicina generale:

«Dall'insieme delle considerazioni che precedono risulta che, *nell'assenza pratica di rimedi giuridici effettivi davanti ai giudici ordinari*, in una materia che interessa l'applicazione del diritto comunitario, la commissione dei ricorsi, che esercita le sue funzioni con l'approvazione delle autorità pubbliche ed opera con il loro concorso, e le cui decisioni, prese in seguito ad un procedimento in contenzioso, sono, di fatto, considerate definitive, deve essere considerata come giudice di uno Stato membro ai sensi dell'art. 177 del Trattato» [24].

44. Ora, nella fattispecie, l'art. 8 del decreto granducale 26 ottobre 1944 stabilisce che i reclami sono esaminati dal capo dell'amministrazione competente con possibilità di ricorso, sulla base del decreto ministeriale 10 aprile 1946, dinanzi alla sezione del contenzioso del Consiglio di Stato.

45. Spetta pertanto a tale giudice di adire codesta Corte quando è confrontato ad una questione di interpretazione di una norma comunitaria.

46. Rilevo tuttavia che tale art. 8 precisa:

«Nessun ricorso è ammissibile se l'importo dell'imposta che costituisce oggetto del reclamo o della domanda non supera 1 000 LFR».

47. Questa impossibilità legale di ogni ricorso, e di conseguenza di ogni controllo giurisdizionale, non è tuttavia tale da modificare la mia posizione.

48. L'eventualità di un ricorso relativo ad un importo inferiore o pari a 1 000 LFR (circa 25 ECU) e che mette in causa l'interpretazione del diritto comunitario, sembra infatti poco probabile e sembra rilevare molto semplicemente in un'ipotesi di scuola. Non vi è quindi alcun legittimo timore che venga così pregiudicata l'uniformità del diritto comunitario, e l'assenza di ricorso giurisdizionale contro decisioni di un tale importo non può giustificare l'adozione di una soluzione contraria.

49. Tuttavia, anche supponendo che un tale caso — poiché avrebbe valore di «test case» — si presenti, all'attore non può essere rifiutato l'accesso al suo giudice naturale, diritto che egli trae sia dalla giurisprudenza recente di codesta Corte sia dalla convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e

23 — Conclusioni, pag. 2332, in particolare pag. 2336.

24 — Punto 17 della motivazione; il corsivo è mio.

delle libertà fondamentali, alla quale per il resto codesta Corte si è riferita esplicitamente.

50. Menziono qui la sentenza Johnston [25], nella quale avete dichiarato:

«Il sindacato giurisdizionale che il succitato articolo [26] vuole sia garantito costituisce espressione di un principio giuridico generale su cui sono basate le tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri. Detto principio è stato del pari sancito dagli artt. 6 e 13 della convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, stipulata il 4 novembre 1950. Come si riconosce nella dichiarazione comune 5 aprile 1977 del Parlamento europeo, del Consiglio e della Commissione (GU C 103, pag. 1) e come è dichiarato nella giurisprudenza della Corte, si deve tener conto, nell'ambito del diritto comunitario, dei principi ai quali è ispirata la convenzione suddetta» [27].

51. L'art. 6, n. 1, della convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali stabilisce:

«Ogni persona ha diritto che la sua causa sia sentita equamente, pubblicamente e entro un termine ragionevole, da un tribunale indipendente e imparziale, istituito per legge, che deciderà sia delle contestazioni sui suoi diritti e obblighi di carattere civile sia sulla fondatezza di ogni accusa in materia penale rivolta contro di essa (...)».

52. E, in una sentenza Golder [28], la Corte europea dei diritti dell'uomo ha interpretato tale articolo in questi termini:

«Nel campo delle contestazioni civili, ciascuno ha diritto a che l'istanza avviata da o contro di lui si svolga in una certa maniera — "equamente", "pubblicamente", "entro un termine ragionevole", ecc. — ma anche, e innanzitutto, "a che la sua causa sia sentita" non da un'autorità qualunque ma "da un tribunale", ai sensi dell'art. 6, n. 1 (...)» [29],

ed ha più in particolare precisato:

«In materia civile, la preminenza del diritto non si concepisce affatto senza la possibilità di accedere ai tribunali» [30].

53. Pertanto, questo principio del «sindacato giurisdizionale effettivo» [31], sancito dalla vostra giurisprudenza, tenuto conto del suo riferimento esplicito alla convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ha necessariamente come corollario il diritto ad un controllo dinanzi a un giudice ai sensi dell'art. 177 di ogni decisione adottata da un organi-

25 — Sentenza 15 maggio 1986, causa 222/84 (Racc. pag. 1651).

26 — Si tratta dell'art. 6 della direttiva del Consiglio 9 febbraio 1976, 76/207/CEE, relativa all'attuazione del principio della parità di trattamento fra uomini e donne per quanto riguarda l'accesso al lavoro, all'addestramento ed alla promozione professionali e le condizioni di lavoro (GU L 39, pag. 40).

27 — Punto 18 della motivazione.

28 — Sentenza 21 febbraio 1975, serie A, n. 18.

29 — Punto 32 della motivazione.

30 — Punto 34 della motivazione.

31 — Punto 19 della motivazione della sentenza Johnston, già citata alla nota 25.

smo che non costituisce una «giurisdizione», in mancanza di che rischierebbe di crearsi, così come indicavo nelle mie conclusioni nella causa Johnston, una «zona di non diritto, compromettendo le basi stesse del suddetto ordinamento giuridico» [32].

54. Dalle constatazioni che precedono si deduce che ogni privato trae dal diritto comunitario il diritto inalienabile di rivolgersi ad un giudice ai sensi dell'art. 177 del Trattato dal momento che una questione di interpretazione del diritto comunitario è sollevata, nonostante la limitazione di una tale via di ricorso da parte del diritto nazionale. L'unità e l'uniformità del diritto comunitario sono così perfettamente tutelate.

55. Spetta quindi, eventualmente, al solo Consiglio di Stato adire codesta Corte, e la circostanza che le decisioni del direttore delle imposte relative ad un reclamo il cui oggetto è al massimo pari a 1 000 LFR non possano essere oggetto di ricorso non può rimettere in causa tale constatazione.

56. Benché l'incompetenza della Corte a risolvere la questione posta dal direttore delle imposte mi sembri chiaramente dimostrata, concluderò nel merito, ma solamente in subordine.

57. Ricordo, in sostanza, l'oggetto della questione pregiudiziale: se l'art. 48, n. 2, si opponga, relativamente alla determinazione, da parte dello Stato di residenza, dell'aliquota d'imposta che si applica ai redditi di un contribuente, a che sia preso in considerazione, da parte del fisco lussemburghese, tutto il reddito percepito nel Lussemburgo da questo contribuente durante l'anno di riferimento, ivi compreso quello percepito in qualità di non residente.

58. La mancata imposizione in Belgio dei redditi percepiti nel Lussemburgo, sia in qualità di residente che di non residente, deriva dall'applicazione della convenzione intesa ad evitare le doppie imposizioni (modello Nazioni unite) sottoscritta tra questi due Stati membri il 17 settembre 1970 e, in particolare, dall'art. 15, ai sensi del quale

«(...) I salari, trattamenti e altre retribuzioni similari che un residente di uno Stato contraente riceve relativamente ad un'attività dipendente sono imponibili solo in tale Stato, a meno che l'attività non sia svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è ivi svolta, le retribuzioni riscosse a tale titolo sono imponibili in tale altro Stato (...)».

59. Il signor Corbiau ha così compilato due dichiarazioni fiscali nel Lussemburgo, relative l'una al periodo durante il quale egli era contribuente residente, l'altra a quello durante il quale egli era contribuente non residente.

60. Il sistema fiscale lussemburghese, come quelli degli altri Stati membri, applica in particolare per le retribuzioni il metodo detto della «trattenuta alla fonte».

61. Per determinare l'importo di un'aliquota d'imposta che si applica ai redditi annuali del

32 — Punto 4 delle mie conclusioni.

contribuente, l'amministrazione fiscale prende come base l'ultima retribuzione e presume che il lavoratore dipendente riscuoterà dodici volte l'importo di quest'ultima durante l'anno di riferimento. A fine anno, talune correzioni vengono effettuate (in positivo o in negativo) a seconda che il reddito reale imponibile sia aumentato o diminuito.

62. Nella fattispecie, a fine anno, il calcolo d'imposta operato dall'amministrazione fiscale sui dieci primi mesi dell'anno è stato effettuato sui soli redditi riscossi dal signor Corbiau in qualità di residente, all'aliquota corrispondente ad un reddito annuale, prescindendo così dai redditi percepiti in qualità di non residente. Si è poi verificato, nella fissazione dell'imposta effettiva dovuta, che, prendendo in considerazione i soli redditi percepiti durante i dieci primi mesi, l'aliquota ottenuta era inferiore all'aliquota iniziale e faceva risultare una differenza di 180 048 LFR rispetto all'applicazione dell'aliquota applicabile a tutti i redditi annuali percepiti.

63. Il signor Corbiau ha pertanto chiesto il rimborso di tale somma, ritenendo che tale diritto a restituzione gli fosse riconosciuto dalla sentenza Biehl [33].

64. In quest'ultima causa, ad un cittadino tedesco residente in Lussemburgo che aveva trasferito la sua residenza nella Repubblica federale di Germania nel corso dell'anno, era stato rifiutato il rimborso delle ritenute operate dal suo precedente datore di lavoro che erano superiori all'importo dell'imposta effettiva dovuta per l'anno di riferimento, sulla base dell'art. 154, n. 6, della legge sull'imposta sui redditi (in prosieguo: la «LIR»), il quale stabilisce:

«Le trattenute sui redditi di capitali debitamente effettuate rimangono acquisite al Tesoro e non sono rimborsabili. Lo stesso avviene per la trattenuta delle imposte sulle retribuzioni effettuata a carico dei lavoratori dipendenti che sono contribuenti residenti solo durante una parte dell'anno in quanto si stabiliscono nel Paese o in quanto lo lasciano durante l'anno».

65. Nella sentenza avete dichiarato che

«(...) l'art. 48, n. 2, del Trattato osta a che la normativa fiscale di uno Stato membro stabilisca che le trattenute d'imposta sulle retribuzioni effettuate a carico di un lavoratore subordinato cittadino di uno Stato membro, che sia contribuente residente durante una parte dell'anno soltanto, in quanto si stabilisce nel Paese o lo lascia durante l'anno fiscale, rimangano acquisite al Tesoro e non siano restituibili» [34].

66. La discriminazione derivava dall'impossibilità per i soli cittadini non residenti di beneficiare del rimborso di un'eventuale imposta riscossa in eccesso.

67. Come avete dichiarato nella sentenza Werner [35], la norma fiscale lussemburghese era incompatibile con il diritto comunitario in quanto essa

33 — Sentenza 8 maggio 1990, causa C-175/88 (Racc. pag. I-1779).

34 — Punto 19 della motivazione.

35 — Sentenza 26 gennaio 1993, causa C-112/91 (Racc. pag. I-429).

«(...) collegava l'eventuale rimborso di un'imposta riscossa in eccesso ad un criterio di residenza permanente nel territorio del Lussemburgo e operava pertanto più in particolare a danno dei contribuenti residenti degli altri Stati membri (...)» [36].

68. Risulta così dalla sentenza Biehl [37] che è solo il principio di privazione del diritto al rimborso che pregiudica la parità di trattamento in quanto sfavorisce il cittadino di un altro Stato membro. Così ho indicato nelle mie conclusioni che

«(...) anche non rimettendo in discussione i fini che il legislatore nazionale perseguiva cercando di inserire l'equivalente di una clausola di progressività, il carattere manifestamente discriminatorio della norma di cui trattasi risulta in particolare in tutte le ipotesi in cui il cittadino interessato non ha percepito nel corso dell'anno di cui trattasi redditi nello Stato membro di origine o di destinazione» [38].

69. Codesta Corte non ha, pertanto, affermato un *diritto automatico* al rimborso a beneficio del singolo che passa dallo stato di residente a quello di non residente.

70. Inoltre, il direttore delle imposte non vi chiede se può mantenere l'applicazione della norma controversa in talune situazioni, ma solo se può calcolare l'aliquota d'imposta che si applica ai redditi assoggettati ad imposta in tale Stato, a *tutti i redditi* percepiti dal contribuente.

71. Occorre pertanto accertare se una tale presa in considerazione di tutti i redditi pregiudichi l'art. 48, n. 2, del Trattato.

72. Ricordo, a tal riguardo, che tale disposizione si applica se esiste una discriminazione basata sulla nazionalità, osservando tuttavia che

«(...) il principio della parità di trattamento, enunciato sia nel Trattato sia nell'art. 7 del regolamento n. 1612/68, vieta non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato» [39].

73. Pertanto mi chiedo se un sistema fiscale basato sulla progressività quale quello di cui è causa (previsto, in particolare, nelle convenzioni internazionali modello OCDE o Nazioni unite [40]) crei o meno una discriminazione manifesta o dissimulata.

74. Osservo, in via preliminare, che in diritto internazionale fiscale esistono due metodi per evitare le doppie imposizioni.

36 — Punto 14 della motivazione.

37 — Sentenza sopra menzionata, alla nota 33.

38 — Punto 10 della motivazione.

39 — Sentenza 12 febbraio 1974, Sotgiu, causa 152/73 (Racc. pag. 153, punto 11 della motivazione).

40 — V., a tal riguardo, l'art. 23 della convenzione intesa ad evitare le doppie imposizioni tra il Regno del Belgio ed il Granducato del Lussemburgo.

75. Il sistema dell'esenzione integrale «ripartisce» i redditi percepiti dal contribuente in funzione della loro provenienza. Ogni Stato assoggetta ad imposta in maniera sovrana i redditi percepiti all'interno dei confini del suo territorio con la precisazione che, quando un contribuente ripartisce i suoi redditi su diversi Stati, egli sfugge in parte alla progressività dell'imposta. Come scrive il signor Plagnet:

«Ciò introduce quindi una spiacevole disparità tra coloro che percepiscono tutti i loro redditi nello Stato di residenza e quelli che ne percepiscono una parte all'estero» [41].

76. Per contro, applicando il sistema dell'esenzione con progressività, lo Stato di residenza prende in considerazione tutti i redditi percepiti dal contribuente, ivi compresi quelli percepiti in altri Stati, per determinare l'aliquota d'imposta, la quale sarà tuttavia applicata solo ai redditi percepiti nello Stato di residenza. Tale metodo consente così di ripristinare la parità di trattamento tra tutti i contribuenti [42].

77. Siete già stati indotti in maniera certo indiretta, ad analizzare la compatibilità di quest'ultimo regime con il diritto comunitario nella sentenza Humblet [43].

78. Gli antefatti di tale causa meritano di essere brevemente ricordati. Nell'ambito dell'imposta sui redditi del coniuge di un dipendente delle Comunità europee, il fisco belga aveva richiesto da quest'ultimo comunicazione dell'importo della sua retribuzione al fine di determinare l'aliquota d'imposta da applicare agli altri redditi, e in particolare a quelli del coniuge. L'interessato aveva rifiutato, facendo valere l'immunità della sua retribuzione derivante dagli artt. 11 e 13 del Protocollo sui privilegi e immunità dei dipendenti e altri agenti delle Comunità.

79. Codesta Corte ha ritenuto in effetti che in un caso del genere una tale esenzione vietava ogni presa in considerazione della sua retribuzione in ragione della totale immunità dei redditi di un dipendente nonché della ratio legis del Protocollo.

80. Tale soluzione non poteva, tuttavia, essere estesa ai contribuenti che non sono legittimati a far valere una tale disposizione e codesta Corte ha ammesso il metodo di imposizione dell'esenzione con progressività, con la motivazione che

«(...) tale tecnica tributaria non dà luogo ad alcuna difficoltà ove tutti i cespiti del contribuente siano imponibili; infatti l'applicazione di diverse aliquote ai vari scaglioni non impedisce che sia riscossa una sola imposta globale che grava sul complesso dei redditi con la conseguenza che l'aliquota più elevata applicata allo scaglione più alto grava in realtà essa pure sulla totalità dei redditi» [44].

81. L'avvocato generale M. Lagrange si esprimeva poi nei termini seguenti per i contribuenti che non beneficiano del Protocollo sui privilegi e immunità:

«(...) nonostante l'esenzione concessa per tale motivo, il reddito di cui trattasi doveva entrare in conto per la determinazione dell'aliquota da applicare agli altri redditi che

41 — Plagnet: *Droit fiscal international*, Litec 1986, n. 103, pag. 58.

42 — Ibidem, n. 104, pag. 58.

43 — Sentenza 16 dicembre 1960, causa 6/60 (Racc. pag. 1095).

44 — Sentenza Humblet, sopra menzionata, pag. 1905, alla pag. 1124.

rimangono assoggettati in Svizzera ad un'imposta fissata in funzione del reddito totale (...). È evidente che la soluzione contraria ha come conseguenza di trattare il contribuente che percepisce un reddito all'estero più favorevolmente di quanto sarebbe trattato se avesse percepito questo stesso reddito nel suo proprio Paese, il che è incompatibile con il fine perseguito dalla convenzione sulla doppia imposizione: evitare una doppia imposizione non deve portare a creare un privilegio (...). Nella fattispecie, non si tratta di evitare una doppia imposizione, ma di creare quello che nel linguaggio internazionale si chiama un "privilegio"» [45].

82. Ciò è ancora più attendibile quando, come nella fattispecie, tutti i redditi del contribuente provengono dal Granducato del Lussemburgo: se non si prendono in considerazione tutti questi redditi, viene compromessa la parità dei contribuenti dinanzi alla legge fiscale.

83. Come ha indicato il governo lussemburghese nella sua risposta scritta ai quesiti posti alla Corte, questa divisione artificiale dei redditi del contribuente ha avuto come conseguenza che, per gli ultimi due mesi egli non è stato assoggettato ad imposta, in quanto la base imponibile era inferiore all'aliquota annua.

84. La presa in considerazione della totalità dei redditi, lungi dal creare una disparità tra cittadini lussemburghesi e cittadini degli altri Stati membri, ripristina, per contro, la parità di trattamento con riserva che i secondi beneficiano degli stessi abbuoni e deduzioni che sono consentiti ai primi.

85. Concludo di conseguenza,

1) in via principale, per l'incompetenza della Corte a risolvere la questione posta dal direttore delle imposte del Granducato del Lussemburgo;

2) in subordine, che voi dichiariate che l'art. 48, n. 2, del Trattato non si oppone, relativamente alla determinazione da parte dello Stato di residenza dell'aliquota d'imposta che si applica ai redditi di un contribuente, a che sia presa in considerazione la totalità dei suoi redditi durante l'anno di riferimento, ivi compresi quelli che egli avrebbe percepito in questo stesso Stato in qualità di non residente, a condizione che l'interessato benefici degli stessi abbuoni e deduzioni che sono consentiti ai cittadini nazionali.

45 — Sentenza Humblet, sopra menzionata, conclusioni, pag. 1131, 1147, 1141: «Si può perfettamente immaginare che, in un regime d'imposta personale sui redditi di carattere progressivo, una fonte particolare di reddito entra in conto nella determinazione di tutti i redditi imponibili, in particolare per la fissazione dell'aliquota d'imposta, ma viene successivamente esonerata dall'applicazione di tale aliquota, la quale rimane per contro applicata ai redditi provenienti da altre fonti».