

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

PAOLO MENGOZZI

presentate il 16 novembre 2006¹

I — Introduzione

1. Il presente procedimento riguarda una questione pregiudiziale sottoposta alla Corte ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Cour de cassation belga sull'interpretazione dell'art. 43 CE.

2. Il giudice del rinvio chiede sostanzialmente alla Corte di precisare se la normativa nazionale belga che stabilisce basi minime d'imposizione per i soli contribuenti non residenti è in contrasto con i principi sulla libertà di stabilimento.

¹ — Lingua originale: l'italiano.

II — Quadro giuridico

A — Il diritto comunitario rilevante

3. La controversia principale implica un esame delle norme del Trattato relative alla libertà di stabilimento. Fulcro di tale disciplina è l'art. 43 CE, che sancisce il diritto di stabilimento dei cittadini comunitari a titolo sia principale (secondo comma), sia secondario (primo comma).

4. Detto articolo stabilisce quanto segue:

«Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato

membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro.

La libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività non salariate e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'articolo 48, secondo comma, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo relativo ai capitali».

5. Con riferimento alle cause di giustificazione di misure restrittive della libertà di stabilimento, l'art. 46, n. 1, CE prevede che:

«Le prescrizioni del presente capo e le misure adottate in virtù di quest'ultimo lasciano impregiudicata l'applicabilità di disposizioni legislative, regolamentari e amministrative che prevedono un regime particolare per i cittadini stranieri e che siano giustificate da motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica».

B — *Il diritto nazionale*

6. L'art. 342 del codice belga delle imposte sui redditi 1992 (*Code des impôts sur les revenus 1992*; in prosieguo: il «CIR 1992») così prevede:

«1. In mancanza di elementi di prova forniti dagli interessati, o dall'amministrazione, gli utili o profitti di cui all'art. 23, n. 1, punti 1 e 2, vengono determinati, per ciascun contribuente, in considerazione degli utili o profitti normali di almeno tre contribuenti analoghi e tenendo conto, a seconda dei casi, del capitale investito, del fatturato, del numero di operai, della forza motrice utilizzata, del valore locativo dei terreni coltivati, nonché di ogni altra informazione utile.

L'amministrazione può, a tal fine, fissare, d'accordo con le associazioni professionali interessate, basi forfettarie di tassazione.

Le basi forfettarie di tassazione di cui al comma precedente possono essere fissate per tre esercizi d'imposta successivi.

(...)

2. Il Re stabilisce, riguardo agli elementi indicati al n. 1, primo comma, il minimo di utili imponibili delle ditte straniere operanti in Belgio»².

² — Traduzione non ufficiale.

7. L'art. 182 del regio decreto 27 agosto (...) 1993, di esecuzione del CIR 1992, recita in particolare:

2. In nessun caso l'importo degli utili imponibili determinato conformemente al n. 1 può essere inferiore a BEF 400 000»⁴.

«1. Il minimo di utili imponibili delle ditte straniere operanti in Belgio che sono tassabili secondo la procedura prevista all'art. 342, n. 1, primo comma, del codice delle imposte sui redditi 1992, è fissato come segue:

III — I fatti, la domanda pregiudiziale e il procedimento dinanzi alla Corte

(...)

8. Il sig. Talotta, residente a Lussemburgo, gestisce un'attività di ristorazione ad Arlon, in Belgio. A norma degli artt. 227 e 228 del CIR 1992 è assoggettato in Belgio all'imposta sulle persone fisiche non residenti limitatamente ai redditi ivi realizzati, non avendo stabilito nel territorio belga il domicilio fiscale o la sede del proprio patrimonio.

3° imprese dei settori del commercio e della fornitura di servizi:

9. Per l'esercizio d'imposta 1992 il sig. Talotta ha presentato tardivamente la propria dichiarazione dei redditi all'amministrazione fiscale belga. Inoltre, quest'ultima non ha ritenuto attendibile la contabilità del sig. Talotta per la presenza di talune incongruenze e gli ha, quindi, notificato l'intenzione di assoggettarlo a tassazione d'ufficio

a) (...) horeca³ (...) BEF 100 per BEF 1 000 di fatturato con un minimo di BEF 300 000 per dipendente (numero medio per l'anno considerato);

⁴ — Il regio decreto 20 luglio 2000 modifica gli importi nel modo seguente: «a) (...) horeca (...): EUR 2,50 per EUR 25 di fatturato con un minimo di EUR 7 000 per dipendente (numero medio per l'anno considerato); (...) In nessun caso l'importo degli utili imponibili determinato conformemente al n. 1 può essere inferiore ad EUR 9 500» (traduzione non ufficiale).

³ — Settore alberghiero, ristorazione e bar.

su base forfettaria, ai sensi dell'art. 342, n. 2, del CIR 1992, con riferimento ad un minimo di utili imponibili a norma dell'art. 182 del regio decreto esecutivo di detta disposizione.

Cassation belga, la quale, nutrendo dubbi sull'interpretazione dell'art. 43 CE, ha deciso di sospendere il giudizio dinanzi ad essa pendente e di sottoporre alla Corte il seguente quesito pregiudiziale:

10. L'amministrazione fiscale ha accertato che il sig. Talotta impiegava sei dipendenti. L'imposta iscritta a ruolo a suo carico è stata determinata con riferimento alle basi minime per il settore della ristorazione, di cui all'art. 182 del regio decreto esecutivo, in particolare secondo il criterio di BEF 300 000 per dipendente, per un totale di BEF 1 800 000.

«Se l'art. 43 - ex art. 52 - del Trattato CE debba essere interpretato nel senso che osta ad una disposizione di diritto nazionale che, come l'art. 182 del regio decreto 27 agosto 1993, adottato in applicazione dell'art. 342, n. 2, del codice delle imposte sui redditi 1992, applica basi minime di imposizione ai soli non residenti».

11. Il signor Talotta ha proposto reclamo avverso tale iscrizione senza tuttavia allegare documentazione a sostegno della propria opposizione e, successivamente, non ha prodotto documenti corroboranti la propria posizione malgrado due richieste inviategli in tal senso dall'amministrazione fiscale.

14. In forza dell'art. 23 dello Statuto della Corte hanno presentato osservazioni scritte il sig. Talotta, il governo belga e la Commissione.

12. Contro la decisione con cui la direzione generale dei tributi ha respinto detto reclamo il sig. Talotta ha presentato ricorso dinanzi alla Cour d'appel di Liegi.

IV — Analisi giuridica

A — Considerazioni preliminari

13. In seguito al rigetto del ricorso in appello, il sig. Talotta ha adito la Cour de

15. La questione pregiudiziale in esame verte in materia di imposte dirette. Va osservato, a tale riguardo, che la potestà normativa in materia di fiscalità diretta

rientra nelle competenze degli Stati membri, ma il suo esercizio è nondimeno limitato dal rispetto dei principi comunitari di base, tra cui le libertà fondamentali sulle quali si basano l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno⁵.

16. È pacifico che nel caso di specie trova applicazione il principio fondamentale della libertà di stabilimento, di cui all'art. 43 CE, in quanto risulta dalla decisione del giudice di rinvio che il sig. Talotta si è avvalso di tale libertà esercitando stabilmente un'attività non subordinata in uno Stato membro diverso da quello di residenza. È dunque in relazione a tale disposizione che va valutata la compatibilità della disciplina belga in oggetto.

17. In forza dell'art. 43 CE l'accesso e l'esercizio delle attività non subordinate sono garantiti alle medesime condizioni stabilite per i cittadini del paese di stabilimento (c.d. trattamento nazionale), a qualsiasi cittadino che si stabilisca, anche solo in via secondaria, in un altro Stato membro per esercitarvi un'attività non subordinata, ed è vietata qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, fondata sulla cittadinanza⁶.

18. Occorre constatare che la normativa di cui trattasi nella causa principale si applica indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente interessato. Ciò nondimeno, una disparità di trattamento basata sul criterio della residenza o del luogo di origine può, in determinate circostanze, pervenire ad un risultato equivalente ad una discriminazione fondata sulla cittadinanza.

19. Difatti, secondo costante giurisprudenza della Corte sono vietate non solo le discriminazioni manifeste in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato, intendendosi per discriminazione l'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe, ovvero l'applicazione della stessa norma a situazioni diverse, da compararsi sulla base di dati oggettivi⁷.

20. A proposito della nozione di disparità di trattamento atta a sfociare in una discriminazione, rilevo che una situazione caratterizzata da un trattamento diverso non dà luogo ad una discriminazione vietata se il cittadino interessato non si trova svantaggiato rispetto ai cittadini dello Stato ospitante⁸.

5 — V., in particolare, sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225, punto 21); 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher (Racc. pag. I-3089, punto 36), e 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx (Racc. pag. I-2493, punto 16).

6 — V., segnatamente, sentenze del 21 giugno 1974, causa 2/74, Reyners (Racc. pag. 631, punti 24-26), e 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia (Racc. pag. 273, punto 14).

7 — V., ex multis, sentenze 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu (Racc. pag. 153, punto 11); Wielockx, cit., punti 16 e 17, e Asscher, cit., punti 36 e 40.

8 — V., in senso analogo, le conclusioni dell'avv. generale Darmon nella causa Biehl, definita con sentenza 8 maggio 1990, causa C-175/88 (Racc. pag. I-1779, paragrafi 6-10).

21. Allo stesso modo nel caso di un trattamento differenziato a causa della residenza deve sussistere la condizione di svantaggio perché detto trattamento possa dar luogo ad una discriminazione indiretta basata sulla cittadinanza.

22. In materia di imposte dirette la Corte ha affermato che una disparità di trattamento in base alla residenza non è di per sé discriminatoria, poiché in via di principio tale criterio è indicativo di un collegamento del contribuente con il paese di origine e potrebbe, pertanto, giustificare un trattamento fiscale differenziato⁹.

23. A tale riguardo, la Corte ha ammesso che la situazione dei residenti e quella dei non residenti in uno Stato non sono di regola analoghe, in quanto presentano differenze oggettive per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale o ancora alla presa in considerazione della situazione personale e familiare¹⁰.

24. La Corte ha peraltro precisato che, in presenza di un vantaggio fiscale il cui godimento viene rifiutato ai non residenti,

una disparità di trattamento tra queste due categorie di contribuenti può essere qualificata come una discriminazione ai sensi del Trattato quando non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento su detto punto tra le due categorie di contribuenti¹¹.

25. Secondo il ragionamento della Corte, potrebbe sussistere una discriminazione tra residenti e non residenti solo se, nonostante la loro residenza in Stati membri differenti, fosse accertato che rispetto al contenuto e all'oggetto delle pertinenti disposizioni nazionali le due categorie di contribuenti versano in una situazione analoga¹².

26. Passando ora al merito del quesito, dalle osservazioni sin qui svolte risulta che, nell'accertare se le disposizioni in esame danno luogo ad una discriminazione vietata dall'art. 43 CE, occorre verificare se dette disposizioni realizzano, attraverso l'applicazione di basi forfettarie minime ai soli non residenti, un trattamento differenziato a svantaggio di questi ultimi, e se tale diversità di trattamento concretizza una discriminazione indiretta fondata sulla cittadinanza (attraverso il criterio della residenza) tra le

9 — V. sentenze citate Schumacker, punti 31-34; Wielockx, punto 18; Asscher, punto 41, e 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland (Racc. pag. I-2651, punto 27).

10 — V. sentenze citate Schumacker, punti 31-34; Wielockx, punto 18; Asscher, punto 42, e Royal Bank of Scotland, punto 27.

11 — V. sentenze citate Schumacker, punti 36-38; Asscher, punto 42, e Royal Bank of Scotland, punti 27 e ss.

12 — Sentenza 14 settembre 1999, causa C-391/97, Frans Gschwind (Racc. pag. I-5451, punto 26).

situazioni eventualmente comparabili dei contribuenti residenti e non residenti.

28. Le parti del giudizio a quo giungono a conclusioni difformi circa la sussistenza di una disparità di trattamento a sfavore dei non residenti risultante dalla normativa belga in oggetto, facendo valere interpretazioni differenti della stessa.

B — *Valutazione della normativa nazionale in causa*

1. Sul trattamento sfavorevole

27. L'art. 342, n. 1, del CIR 1992 prevede diversi metodi presuntivi per determinare la base imponibile ai fini dell'imposta sulle persone fisiche, sia residenti che non residenti, applicabili in mancanza di elementi di prova forniti dal contribuente, o comunque di elementi utili a disposizione dell'amministrazione fiscale. In applicazione del n. 2 di detta disposizione, il «minimo di utili imponibili per le ditte straniere operanti in Belgio»¹³, tassabili secondo la procedura di determinazione per confronto di cui al n. 1 del medesimo articolo (in prosieguo: «la procedura per confronto»), è stato fissato con regio decreto. Tale provvedimento individua taluni indici (per il settore rilevante nel caso di specie il fatturato o il numero dei membri del personale) cui applicare criteri di calcolo delle basi minime d'imposizione, con un ammontare minimo fisso tassabile in ogni caso.

29. Il sig. Talotta si contrappone al governo belga nel sostenere che, seppur facoltativo, il ricorso alle basi minime d'imposizione non avviene solo in ultima analisi, quando cioè per l'amministrazione fiscale sia impossibile poter ricorrere ad altri metodi presuntivi di determinazione della base imponibile per mancanza degli elementi a tal fine necessari. Egli sostiene che tali basi costituiscono, invece, somme minime che vengono prese in considerazione ogniqualvolta risultino superiori alla base imponibile determinata secondo i diversi metodi presuntivi di cui all'art. 342, n. 1, del CIR 1992.

30. Sebbene una presa di posizione definitiva quanto all'interpretazione da dare alla normativa in oggetto spetti al giudice nazionale, le osservazioni del sig. Talotta a tale riguardo non risultano prive di fondamento, poiché non pare desumibile dalla lettera dell'art. 342, n. 2, del CIR 1992 e dell'art. 182 del regio decreto esecutivo, considerati nel loro insieme, il carattere sussidiario di tale metodo di determinazione dell'imponibile, cui si potrebbe ricorrere solo in ultima analisi. Allo stesso modo, non risulta deducibile dalla lettera delle disposizioni in esame

13 — Traduzione non ufficiale.

il carattere facoltativo di applicazione delle basi forfettarie minime.

31. L'art. 182 del regio decreto esecutivo si limita, infatti, a stabilire il «minimo di utili imponibili per le ditte straniere tassabili secondo la procedura per confronto¹⁴», senza indicare se il ricorso a tali minimi sia facoltativo e senza precisare se tali minimi si applichino nell'ambito della procedura per confronto, ovvero soltanto qualora sia impossibile il ricorso a quest'ultima.

32. Di conseguenza, sembra doversi intendere per minimo imponibile un tetto minimo di tassazione, ossia un ammontare che deve essere tassato indipendentemente da tutte le altre circostanze e che deve, quindi, essere preso in considerazione se superiore all'imponibile determinato in base alle normali modalità di calcolo della procedura per confronto. Si tratta dunque di uno strumento destinato a operare nell'ambito di tale procedura. Non sembra trattarsi, quindi, di un modo autonomo per determinare la base imponibile utilizzato a discrezione dell'amministrazione fiscale, e in mera funzione sussidiaria, quando non sia possibile ricorrere alla procedura per confronto.

33. Siffatte basi forfettarie minime applicabili ai soli non residenti, nella misura in cui possono determinare per questi ultimi una tassazione più elevata rispetto ai residenti a

parità di altre condizioni, danno luogo per i primi ad una disparità di trattamento svantaggiosa.

34. E il carattere svantaggioso di detto regime non è escluso dalla circostanza che l'applicazione dello stesso non si rivela sistematicamente sfavorevole per i contribuenti non residenti. Difatti, considerare compatibile con il principio della libertà di stabilimento un regime fiscale che si riveli solo talvolta sfavorevole per i contribuenti non residenti, ritenendo che lo svantaggio, in quanto occasionale, sia di lieve entità, equivarrebbe a consentire le discriminazioni c.d. «minori», svuotando di contenuto il divieto a carattere generale sancito dall'art. 43 CE¹⁵.

35. Ritengo peraltro che una disparità di trattamento svantaggiosa per i contribuenti non residenti discenderebbe dalla normativa esaminata anche qualora essa dovesse interpretarsi nel senso indicato dal governo belga.

36. Infatti, mentre nell'accertamento dell'imponibile dei non residenti l'amministrazione fiscale, in presenza di difficoltà oggettive di applicazione della procedura per confronto, potrà limitarsi ad applicare le basi minime imponibili controverse, nell'accertamento dell'imponibile dei residenti essa sarà

14 — Traduzione non ufficiale.

15 — V., in senso analogo, sentenze Commissione/Francia, cit., punto 21, e 14 dicembre 2000, causa C-141/99, Amid (Racc. pag. I-11619, punto 27).

invece tenuta a reperire gli elementi necessari a determinare per via presuntiva detto imponibile. Di conseguenza, solo per i non residenti l'amministrazione fiscale, potendo ad un certo punto della procedura di accertamento dell'imponibile ricorrere all'applicazione delle basi minime d'imposizione, sarà sollevata dall'onere di accertare, anche se in via presuntiva, il reddito soggetto a tassazione.

che detti imponibili sarebbero sistematicamente superiori a quelli risultanti dall'applicazione dell'art. 182 del regio decreto esecutivo.

37. Il governo belga sostiene peraltro che la disparità di trattamento in questione non è discriminatoria in quanto non realizza un trattamento svantaggioso per la categoria dei non residenti. A suo avviso i criteri stabiliti dal regio decreto esecutivo per determinare le basi imponibili minime non sono più rispondenti alla realtà economica, e l'applicazione degli stessi si rivela, pertanto, favorevole per i contribuenti interessati, in quanto tassati per importi inferiori rispetto a quelli applicati in base alla procedura per confronto a dei contribuenti residenti omo-loghi.

2. Sulla sussistenza di situazioni oggettivamente comparabili

39. Appurata la sussistenza di un trattamento differente e più sfavorevole per i contribuenti non residenti rispetto ai residenti nell'accertamento della base imponibile, stante l'applicazione ai primi di basi minime d'imposizione, occorre ora stabilire se la normativa di cui si discute dia luogo, di fatto, ad una discriminazione contraria a quanto previsto dall'art. 43 CE¹⁶, benché si applichi indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente interessato.

40. Come osservato ai punti 16 e 17 supra delle mie osservazioni, l'art. 43 CE non vieta unicamente le discriminazioni fondate sulla cittadinanza, ma anche le discriminazioni che, pur fondandosi su altri criteri, pervengono ad un risultato analogo.

38. A fronte di criteri di calcolo che non appaiono di per sé tali da condurre alla fissazione di basi minime forfettarie di importo irrisorio, il governo belga non ha tuttavia fornito elementi, segnatamente riguardo agli imponibili determinabili per i contribuenti residenti in base alla procedura per confronto, che consentano di ritenere

16 — Ricordo che l'art. 43 CE garantisce l'applicazione del divieto generale di discriminazione in base alla nazionalità, di cui all'art. 12 CE, nel settore particolare del diritto di stabilimento. Ne consegue che quando una normativa è incompatibile con l'art. 43 CE lo è altresì con l'art. 12 CE. Quest'ultimo, del resto, trova applicazione autonoma solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisce norme specifiche di non discriminazione (sentenza *Royal Bank of Scotland*, cit., punto 20 e giurisprudenza ivi citata). Ne consegue che in virtù della riserva espressamente prevista nell'art. 12 CE, è l'art. 43 CE che trova applicazione nella causa de qua.

41. Alla luce di quanto sopra, il trattamento sfavorevole realizzato dalla disciplina in esame, e riservato ai soli non residenti, può costituire una discriminazione indiretta legata alla cittadinanza¹⁷.

42. Tuttavia, secondo quanto osservato ai punti 19-23 supra, in materia di imposte dirette perché una diversità di trattamento in base alla residenza concretizzi una discriminazione è necessario che detto criterio di collegamento non abbia alcuna pertinenza con le disposizioni fiscali in causa, ossia che contribuenti residenti e non residenti siano in una situazione analoga rispetto all'oggetto e al contenuto di queste disposizioni tale da non giustificare il trattamento differente.

43. Nel comparare la situazione del non residente con quella del residente, al fine di accertare l'eventuale carattere discriminatorio di una normativa fiscale, non si dovrà quindi prendere in considerazione il trattamento fiscale complessivo — rispetto al quale il non residente non sarà mai nella medesima situazione di un contribuente residente, salvo percezione nello Stato in questione della totalità, o quasi totalità, dei propri redditi — ma dovranno esaminarsi unicamente gli aspetti di dette situazioni che vengono in rilievo nella normativa in esame¹⁸.

17 — V., sentenza Schumacker, cit., punti 28 e 29, e conclusioni dell'avv. generale Léger presentate il 15 febbraio 1996 nella causa Asscher, cit., paragrafo 27.

18 — V., in tal senso, sentenza Schumacker, cit., punti 31-34, e conclusioni dell'avv. generale Léger nella causa Asscher, cit., paragrafo 73 e ss.

44. Occorre, pertanto, verificare se, riguardo all'accertamento di utili realizzati in Belgio ai fini della loro tassazione, la situazione di residenti e non residenti presenta differenze oggettive tali da giustificare l'applicazione di basi minime d'imposizione ai soli non residenti.

45. Va ricordato, preliminarmente, che nel caso di specie il sig. Talotta è stato tassato in Belgio per i redditi ivi prodotti. In particolare, è stato assoggettato a tassazione forfettaria con riferimento ad una specifica categoria di reddito, costituita dagli utili realizzati nel territorio belga nell'ambito di un'attività non subordinata.

46. Dagli atti di causa risulta che la disciplina belga prende in considerazione detto tipo di utili ai fini dell'imposta tanto sulle persone fisiche residenti quanto su quelle non residenti, e che essi sono tassati a condizioni analoghe per entrambe le categorie di contribuenti.

47. Ne consegue che, per quanto concerne la tipologia dei redditi e le modalità di tassazione degli stessi, la disciplina belga non crea una distinzione oggettiva dei contribuenti interessati in base alla loro residenza. In altri termini, tale disciplina pone sullo stesso piano contribuenti residenti e non residenti per quanto riguarda sia le categorie di redditi tassati, cioè la base imponibile, sia per

quanto riguarda il calcolo dell'imposta, cioè le condizioni di tassazione di tali utili. Sotto tali profili fiscali, quindi, dette categorie di contribuenti, che svolgono un'attività autonoma omologa, sono in condizioni del tutto analoghe.

48. Risulta, inoltre, dagli atti di causa che i contribuenti residenti e non residenti versano in situazioni comparabili anche per quanto concerne gli obblighi di dichiarazione e il tipo di controllo e verifica cui sono soggetti da parte dell'amministrazione fiscale belga.

49. L'applicazione di basi minime d'imposizione ai soli contribuenti non residenti realizza, invece, un trattamento distinto, relativamente alle modalità d'accertamento della base imponibile, per due categorie di contribuenti che, come precedentemente osservato, si trovano in una situazione perfettamente analoga sotto altri profili del trattamento fiscale.

50. Il carattere discriminatorio di una simile diversità di trattamento potrebbe escludersi unicamente in presenza di differenze oggettive relative al profilo fiscale dell'accertamento della base imponibile, riconducibili alla differente localizzazione del domicilio fiscale dei contribuenti interessati.

51. A tale proposito, il governo belga fa valere la sussistenza di difficoltà oggettive nell'accertamento della base imponibile di un contribuente residente al di fuori del territorio belga, ascrivibili ai limiti territoriali dei poteri investigativi e di controllo dell'amministrazione fiscale. Secondo tale argomentazione, con riferimento alla situazione di un contribuente non residente in Belgio, l'amministrazione fiscale dispone dei soli elementi pertinenti all'accertamento della base imponibile presenti nel territorio belga, i quali risultano generalmente insufficienti a individuare punti di raffronto con contribuenti omologhi nell'ambito della procedura per confronto. A titolo esemplificativo, il governo belga cita, quali elementi pertinenti difficilmente accertabili in quanto localizzati all'estero, l'acquisto di materie prime nel paese di residenza del contribuente, ovvero l'immatricolazione in detto paese dell'auto utilizzata per l'attività svolta in Belgio.

52. Secondo tale tesi, la presenza di elementi pertinenti per determinare l'imponibile al di fuori del territorio belga rende impossibile la determinazione presuntiva tramite la procedura per confronto dell'imponibile di un non residente, giustificando, di conseguenza, il ricorso necessario alle basi d'imposizione minima.

53. Con riferimento al caso di specie il governo belga evidenzia l'impossibilità per l'amministrazione fiscale, data la residenza del sig. Talotta in un altro Stato membro, di

accertare elementi indispensabili ai fini del calcolo presuntivo su cui fondare la procedura per confronto.

54. In particolare, secondo il governo belga, l'amministrazione fiscale non ha potuto accertare in maniera attendibile gli elementi di fatto su cui fondare la determinazione presuntiva della cifra di affari del sig. Talotta, elemento a sua volta indispensabile ai fini della procedura per confronto. In mancanza del dato fondamentale del fatturato annuo, ed in presenza di un solo elemento attendibile, ossia il numero dei membri del personale impiegati dal sig. Talotta, di per sé inidoneo a consentire la procedura per confronto, si sarebbe reso necessario il ricorso alle basi forfettarie minime.

55. Tali tipi di difficoltà, che l'amministrazione fiscale incontra generalmente nell'accertamento presuntivo della base imponibile dei non residenti, non si estendono, secondo il governo belga, alla situazione dei residenti, per i quali è sempre possibile l'accertamento della base imponibile attraverso la procedura per confronto, senza ricorrere alle basi forfettarie di tassazione.

56. Con un secondo ordine di argomentazioni il governo belga osserva, inoltre, che, pur ammettendo che in talune circostanze il ricorso alla procedura per confronto

potrebbe rivelarsi impossibile anche riguardo alla situazione di un residente, rispetto a quest'ultimo l'applicazione delle basi minime d'imposizione non è tuttavia, necessaria, stante la possibilità di ricorrere alla tassazione per indicatori di reddito (*signes et indices*).

57. Secondo la tesi del governo belga, tale metodo risulta, invece, inapplicabile ai contribuenti non residenti, per i quali è impossibile distinguere la quota dei redditi accertati in base agli indicatori di reddito riconducibile all'attività localizzata in Belgio da quella riconducibile all'attività svolta nel paese di residenza.

58. In base a tali argomentazioni, la mancanza di un metodo alternativo alla procedura per confronto ai fini dell'accertamento dell'imponibile dei non residenti rende necessario il ricorso alla tassazione forfettaria minima unicamente nei confronti di tale categoria di contribuenti.

59. Alla luce delle asserite difficoltà oggettive di accertamento dell'imponibile dei contribuenti non residenti, questi ultimi e i contribuenti residenti, secondo il governo belga, non sono in una situazione analoga. Conseguentemente, la disparità di trattamento relativa all'accertamento della base

imponibile di un'attività localizzata in Belgio tra dette categorie di contribuenti, che non sarebbero in una situazione oggettivamente comparabile, non potrebbe considerarsi discriminatoria.

60. Non sono d'accordo con questa posizione.

61. A mio avviso la diversa residenza non differenzia in alcun modo la situazione dei contribuenti riguardo all'accertamento di una base imponibile che, ricordo, si riferisce a redditi localizzati in Belgio.

62. Ritengo, infatti, che le difficoltà invocate dal governo belga, e relative all'accertamento di elementi di fatto su cui si basano i calcoli presuntivi necessari ai fini della procedura per confronto, sussistano indipendentemente dalla localizzazione del domicilio fiscale del contribuente.

63. In particolare, ricordo che, con riferimento al caso di specie, il governo belga ascrive il ricorso alla tassazione forfettaria

minima all'impossibilità per l'amministrazione fiscale di determinare il fatturato del sig. Talotta. L'accertamento del fatturato reale di quest'ultimo non si sarebbe potuto effettuare per mancanza di dati attendibili relativi all'acquisto di materie prime e agli stock relativi all'attività di ristorazione; non sarebbe stato possibile risalire a tali elementi di fatto per la presunta localizzazione al di fuori del Belgio dei fornitori del sig. Talotta.

64. Questo argomento non è convincente.

65. Se è pur vero che i poteri di controllo e di investigazione dell'amministrazione fiscale sono limitati al territorio belga, ed è ammissibile ritenere che quest'ultima possa incontrare maggiori difficoltà nell'accertamento di taluni elementi di fatto al di fuori del Belgio, ciò nondimeno tali limiti o difficoltà non sono necessariamente legati alla residenza all'estero del contribuente di cui trattasi.

66. Occorre, difatti, osservare che in via di principio gli elementi essenziali rilevanti ai fini della procedura per confronto non concernono aspetti riconducibili al paese di residenza del contribuente dal momento che nella procedura per confronto vengono presi

in considerazione elementi relativi ad un'attività autonoma svolta in Belgio.

67. Anche se l'accertamento di tali elementi potrebbe implicare la presa in considerazione di fattori estranei rispetto al territorio belga, tale eventualità non è necessariamente legata alla residenza del contribuente interessato. In effetti, indipendentemente dal proprio domicilio fiscale, qualunque contribuente potrebbe rivolgersi a fornitori stranieri, rendendo più arduo l'accertamento presuntivo del proprio fatturato.

68. In tale ipotesi sussisterebbero le medesime difficoltà di accertamento della base imponibile tanto in relazione ad un contribuente residente, quanto in relazione ad un contribuente non residente in Belgio.

69. D'altra parte, se è pur vero, come osserva il governo belga, che a norma dell'art. 342, n. 1, del CIR 1992, nella procedura per confronto viene presa in considerazione «ogni altra informazione utile» concernente la posizione del contribuente e che tali informazioni possono essere attinenti alla situazione personale o familiare del contribuente, e in generale al suo tenore di vita, tuttavia non vedo in che modo tali dati non possano essere ottenuti dalle autorità amministrative belghe sulla base di quanto previsto dalla direttiva del

Consiglio 77/799/CEE, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette¹⁹. Tale direttiva può essere invocata da uno Stato membro nei confronti di un altro Stato membro per ottenere qualsiasi informazione utile e idonea a verificare la capacità contributiva e la situazione personale e familiare di un contribuente che risiede in quest'ultimo Stato.

70. Ugualmente infondate mi sembrano le argomentazioni del governo belga relative ad una presunta impossibilità di utilizzare le informazioni relative al tenore di vita e alla situazione personale e familiare del contribuente non residente, in quanto tali informazioni sarebbero troppo generiche e non consentirebbero di stabilire in quale misura gli elementi ottenuti, in base ai quali presumere l'entità dei redditi del contribuente interessato, siano riconducibili all'attività svolta in Belgio, e in quale misura, invece, ad attività svolte nel suo paese di residenza. A mio avviso, tali difficoltà potrebbero ugualmente presentarsi riguardo alla situazione di un residente, rendendo necessaria la tassazione forfettaria anche nei confronti di quest'ultimo. Mi sembra, infatti, ipotizzabile che anche rispetto ad un contribuente residente il tenore di vita potrebbe imputarsi ai proventi di plurime attività, anche localizzate in paesi diversi da quello di residenza, nel qual caso risulterebbe difficile individuare, ai fini della tassazione per indicatori di reddito, i soli utili derivanti

19 — GU L 336, pag. 15. La Commissione ha evidenziato tale possibilità nelle sue osservazioni scritte.

da un'attività autonoma esercitata nel territorio belga.

71. Sulla base delle suesposte argomentazioni, può essere disatteso anche il secondo argomento invocato dal governo belga, secondo cui in caso di impossibilità di ricorso alla procedura per confronto l'amministrazione fiscale dispone del metodo presuntivo di tassazione per indicatori di reddito (*signes et indices*) con riferimento alla situazione dei soli contribuenti residenti, rendendo non necessaria per questi ultimi l'applicazione delle basi minime d'imposizione.

72. Come visto, in effetti, la difficoltà di determinare in via presuntiva, con riferimento al tenore di vita del contribuente, la base imponibile relativa ad un'attività non subordinata sussiste indipendentemente dal domicilio fiscale di quest'ultimo, e la difficoltà di ricorrere ad una tassazione per *signes et indices* potrebbe presentarsi anche riguardo ad un contribuente residente in Belgio che svolge parte delle proprie attività al di fuori del territorio belga.

73. Dalle osservazioni sin qui svolte risulta che rispetto all'accertamento dei redditi prodotti in Belgio le situazioni dei residenti e dei non residenti possono presentare le medesime difficoltà. Ne consegue che, relativamente a detto profilo fiscale, le due categorie di contribuenti sono in una situa-

zione oggettivamente comparabile e che quindi la disparità di trattamento realizzata attraverso l'applicazione ai soli contribuenti non residenti di basi minime d'imposizione costituisce una forma di discriminazione indiretta in base alla cittadinanza.

3. Sulle cause di giustificazione

74. Ciò posto, occorre tuttavia chiedersi se la rilevata disparità di trattamento trovi una giustificazione alla luce delle disposizioni del Trattato in tema di libertà di stabilimento.

75. Nell'ambito delle misure nazionali restrittive della libertà di stabilimento, la distinzione tra misure a carattere discriminatorio e misure indistintamente applicabili è essenziale al fine di individuare i motivi che gli Stati membri possono invocare per giustificare le restrizioni alla libertà di stabilimento di cui all'art. 43 CE.

76. Nel caso di misure nazionali a carattere discriminatorio le eccezioni alla libertà di stabilimento sono consentite esclusivamente in presenza di una delle cause di giustificazione tassativamente previste dall'art. 46 CE²⁰. Nell'ipotesi, invece, di misure indistintamente applicabili a soggetti nazionali e

20 — V., in tal senso, conclusioni dell'avv. generale Tizzano nella causa Sevic, definita con sentenza 13 dicembre 2005, causa C-411/03 (Racc. pag. I-10805, paragrafo 55).

di altri Stati membri potranno invocarsi eventuali esigenze imperative, diverse e ulteriori rispetto alle cause di giustificazione di cui all'art. 46 CE, purché le misure in oggetto siano idonee a garantire il raggiungimento dello scopo perseguito e non vadano oltre quanto a tal fine necessario²¹.

di trattamento sfavorevole restrittiva della libertà di stabilimento dei non residenti in quale misura ciò possa giustificarsi in base ad esigenze imperative d'interesse generale.

— Cause di giustificazione ex art. 46 CE

77. Come ho precedentemente osservato, nel caso di specie si è in presenza di una forma di discriminazione indiretta basata sulla cittadinanza, risultante di fatto dal ricorso al criterio della residenza. La disparità di trattamento realizzata dalle disposizioni in esame potrebbe, quindi, ammettersi per le sole cause di giustificazione previste dall'art. 46 CE.

78. Esaminerò quindi di seguito se sussistono i presupposti di applicazione dell'art. 46 CE.

79. Successivamente, e solo in via subordinata, per l'ipotesi in cui la Corte dovesse considerare che, contrariamente a quanto da me sostenuto, la normativa in esame sia indistintamente applicabile, esaminerò pre-supponendo che essa comporti una disparità

80. Secondo l'art. 46 CE, le misure discriminatorie possono giustificarsi unicamente per motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica. Va inoltre rilevato che, poiché detta disposizione comporta una deroga ad un principio fondamentale del Trattato, le eccezioni da essa previste dovranno interpretarsi in maniera restrittiva e troveranno applicazione, secondo quanto stabilito dalla Corte, in presenza di una minaccia effettiva e sufficientemente grave per uno degli interessi fondamentali della collettività²².

81. Quanto al caso di specie, la necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, evocata dal governo belga, non rientra tra le cause di giustificazione elencate dall'art. 46 CE. Peraltro, non mi sembra in ogni caso sussistere una minaccia effettiva e sufficientemente grave per uno degli interessi fondamentali della collettività.

21 — V., ex multis, sentenze 31 marzo 1993, causa C-19/92, Kraus (Racc. pag. I-1663, punto 32), e 30 novembre 1995, causa C-55/94 Gebhard (Racc. pag. I-4165, punto 37).

22 — V., in tal senso, conclusioni dell'avv. generale Tizzano, cit., paragrafo 57, e giurisprudenza ivi citata.

82. La normativa belga in questione non pare dunque potersi giustificare in applicazione dell'art. 46 CE.

83. Essa contravviene perciò alle norme del Trattato in materia di libertà di stabilimento.

— Cause di giustificazione riconducibili ad esigenze imperative d'interesse generale

84. Il governo belga invoca la necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali.

85. Se è vero che la Corte ha ammesso che l'efficacia dei controlli fiscali può essere invocata per giustificare restrizioni all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato²³, tuttavia, come già ricordato, per essere giustificate tali restrizioni devono rispettare il principio di proporzionalità.

23 — V., in particolare, sentenze 8 luglio 1999, causa C-254/97, *Baxter* (Racc. pag. I-4809, punto 18), e 15 maggio 1997, causa C-250/95, *Futura Participations e Singer* (Racc. pag. I-2471, punto 31).

86. Riguardo al caso di specie, ritengo che una simile giustificazione sarebbe invocabile solo di fronte a reali difficoltà nell'accertamento della base imponibile a causa della residenza al di fuori del territorio belga dei contribuenti interessati.

87. Ebbene, interpretando la normativa in questione nel senso suggerito dal sig. Talotta, l'applicazione di basi minime d'imposizione prescinde dall'esistenza di qualunque difficoltà di accertamento dell'imponibile dei non residenti attraverso la procedura per confronto. In questa prospettiva la giustificazione invocata dal governo belga non può essere accettata.

88. Ove invece l'interpretazione da preferire sia quella proposta dal governo belga — secondo cui il ricorso alle basi minime ha luogo solo in via sussidiaria rispetto ad ogni altro metodo di accertamento dell'imponibile dei non residenti, cioè quando risulti impossibile pervenire altrimenti a tale accertamento malgrado le possibilità offerte dalle procedure di cui alla direttiva 77/799 —, la normativa in causa potrebbe considerarsi necessaria per garantire il soddisfacimento dell'esigenza imperativa di efficacia dei controlli fiscali. Perché detta normativa sia proporzionata rispetto a tale obiettivo deve essere però assicurata ai contribuenti non residenti la possibilità di evitare la tassazione forfettaria producendo i documenti perti-

nenti o altre prove idonee a dimostrare il reale ammontare della loro base imponibile.

89. Ora, non mi pare emergere chiaramente dalle risposte date dalle parti ad uno specifico quesito posto sul punto dalla Corte in quale misura tale possibilità sia effettivamente garantita nell'ordinamento belga al contribuente non residente. Non appare in particolare chiaro mediante quale tipo di apporto probatorio detto contribuente potrebbe vincere la presunzione insita nella determinazione forfettaria del suo imponibile.

90. Pertanto, nell'ipotesi in cui la Corte ritenesse che la normativa in causa non sia discriminatoria ma indistintamente applicabile, spetterà al giudice nazionale, ove ritenga di aderire all'interpretazione della normativa stessa avanzata dal governo belga, accertare alla luce delle disposizioni pertinenti di diritto interno se il contribuente non residente dispone di una possibilità effettiva di evitare, producendo prove adeguate, l'applicazione delle basi minime forfettarie. Solo in caso affermativo detto giudice potrà concludere che la normativa controversa non eccede quanto necessario a soddisfare l'esigenza imperativa invocata dal governo belga.

V — Conclusioni

91. Alla luce delle considerazioni sopra esposte, propongo alla Corte di rispondere al quesito sottoposto dalla Cour de cassation del Belgio nel senso che:

«L'art. 43 CE osta alla normativa di uno Stato membro come l'art. 182 del regio decreto del 27 agosto 1993, esecutivo dell'art. 342, n. 2, del CIR 1992, che prevede l'applicazione di basi minime d'imposizione ai soli contribuenti non residenti, in quanto misura discriminatoria indiretta sulla base della cittadinanza non giustificabile in base alle deroghe previste dall'art. 46 CE».