



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

14 marzo 2019*

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione dei lavoratori – Parità di trattamento – Imposta sul reddito – Legislazione contro la doppia imposizione – Pensione percepita in uno Stato membro diverso da quello di residenza – Modalità di calcolo dell'esenzione nello Stato membro di residenza – Perdita di una parte del beneficio di talune agevolazioni fiscali»

Nella causa C-174/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio), con decisione dell'8 febbraio 2018, pervenuta in cancelleria il 5 marzo 2018, nel procedimento

Jean Jacob,

Dominique Lennertz

contro

État belge,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da K. Jürimäe, presidente di sezione, E. Juhász e C. Vajda (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo belga, da P. Cottin, J.-C. Halleux e C. Pochet, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels e N. Gossement, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di trattare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il francese.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 45 TFUE.
- 2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra, da un lato, il sig. Jean Jacob e la sig.ra Dominique Lennertz, una coppia residente in Belgio, e dall'altro, lo Stato belga, in merito alla presa in considerazione, ai fini del calcolo della loro imposizione congiunta in Belgio, della pensione percepita dal sig. Jacob in un altro Stato membro, esente da imposta in Belgio ma inclusa nella base imponibile per la concessione di talune agevolazioni fiscali, con la conseguenza di far loro perdere una parte delle agevolazioni cui avrebbero avuto diritto in assenza di siffatta presa in considerazione.

Contesto normativo

Convenzione del 1970

- 3 L'articolo 18 della Convenzione tra il Regno del Belgio e il Granducato di Lussemburgo contro la doppia imposizione e per la disciplina di talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, sottoscritta a Lussemburgo il 17 settembre 1970, nella sua versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguito: la «Convenzione del 1970»), rubricato «Pensioni», al suo paragrafo 3 prevede quanto segue:

«(...) le pensioni e altre remunerazioni analoghe provenienti dal Lussemburgo e versate a un soggetto residente in Belgio, non sono imponibili in Belgio se tali pagamenti derivano da contributi, assegni o premi assicurativi versati a un regime pensionistico complementare dal beneficiario o per suo conto, o da conferimenti effettuati dal datore di lavoro a favore di un regime interno, e se tali contributi, assegni, premi assicurativi o conferimenti sono stati effettivamente assoggettati a imposizione fiscale in Lussemburgo».

- 4 L'articolo 23, paragrafo 2, punto 1, della Convenzione del 1970 dispone quanto segue:

«Per quanto riguarda i residenti belgi, la doppia imposizione viene evitata nel seguente modo:

1° i redditi provenienti dal Lussemburgo – esclusi i redditi di cui ai punti 2° e 3° – e i cespiti patrimoniali situati in Lussemburgo, imponibili in tale Stato in forza degli articoli precedenti, sono esenti da imposta in Belgio. Tale esenzione non limita il diritto del Belgio di tenere conto, nella determinazione dell'aliquota delle proprie imposte, dei redditi e dei cespiti patrimoniali così esentati».

Diritto belga

- 5 L'articolo 131 del Codice delle imposte sui redditi del 1992, nella sua versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguito: il «CIR del 1992») disciplina le quote esenti da imposta.
- 6 Le riduzioni d'imposta concesse per risparmio a lungo termine, per le prestazioni pagate con voucher sovvenzionati per prestazione di servizi, per le spese effettuate a fini di risparmio di energia in un'abitazione, per le spese di messa in sicurezza di abitazioni contro il furto o l'incendio, nonché per atti di liberalità sono disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 e 145/33 del CIR del 1992.

7 Ai sensi dell'articolo 155 di tale codice:

«Per la determinazione dell'imposta sono presi in considerazione i redditi esenti in forza delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione, ma detta imposta è ridotta in proporzione alla quota dei redditi esenti compresa nella totalità dei redditi.

Si procede allo stesso modo anche per:

– i redditi esenti in forza di altri trattati o accordi internazionali, a condizione che questi ultimi prevedano una clausola di riserva di progressività;

(...).

Quando è stabilita un'imposizione comune, la riduzione viene calcolata per singolo contribuente sull'insieme dei suoi redditi netti».

8 A seguito della sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), il Regno del Belgio ha adottato la circolare n. CIRH.331/575.420, del 12 marzo 2008, che prevede una riduzione d'imposta per redditi esenti in forza di una convenzione internazionale, oltre alla riduzione prevista dall'articolo 155 del CIR del 1992 (in prosieguo: la «circolare del 2008»).

9 La circolare del 2008 prevede, nell'introduzione, quanto segue:

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

I Paesi Bassi applicavano un metodo di esenzione con riserva di progressività analogo a quello praticato in Belgio. Nella sentenza [del 12 dicembre 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), la Corte] ha dichiarato tuttavia che tale modo di procedere era contrario alla normativa in materia di libera circolazione delle persone nell'Unione [europea].

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

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

Tale riduzione supplementare sarà tuttavia concessa solo nel caso in cui il totale dell'imposta calcolata con il metodo di esenzione con riserva di progressività di cui [all'articolo 155 del CIR del 1992], sommata all'imposta dovuta all'estero sui redditi esenti, superi l'imposta che sarebbe dovuta se i redditi fossero esclusivamente di fonte belga e le relative imposte fossero dovute in Belgio.

Tale riduzione corrisponderà alla differenza tra l'imposta belga sul reddito (calcolata con il metodo di esenzione con riserva di progressività quale attualmente previsto [all'articolo 155 del CIR del 1992]), sommata all'imposta della stessa natura dovuta sui redditi di origine estera, e l'imposta che sarebbe dovuta se i redditi fossero esclusivamente di fonte belga e le relative imposte fossero dovute in Belgio.

Per determinare l'importo della riduzione supplementare, sarà quindi necessario calcolare l'imposta che sarebbe dovuta se i redditi fossero esclusivamente di fonte belga e le relative imposte fossero dovute in Belgio.

2. In attesa di un adeguamento della normativa belga conformemente a quanto precede, tale riduzione dovrà essere applicata alle condizioni ed entro i limiti previsti nella presente circolare.

(...)).».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 10 Nella dichiarazione dei redditi congiunta dei ricorrenti nel procedimento principale per l'esercizio fiscale 2013, il sig. Jacob ha indicato l'esistenza di due pensioni percepite, ossia una di origine belga, di importo pari a EUR 15 699, 57, e l'altra di origine lussemburghese, di importo pari a EUR 14 330,75. Queste due pensioni erano integrate da redditi immobiliari dichiarati dal sig. Jacob per l'importo di EUR 1 181,60, che portava quindi il totale dei redditi di quest'ultimo ad un ammontare di EUR 31 211,92.
- 11 Con riferimento al sig. Jacob, l'amministrazione tributaria belga ha calcolato, in base alla totalità dei suoi redditi, ivi compresa la pensione di origine lussemburghese esente da imposizione in Belgio in forza della Convenzione del 1970, un'imposta di base di EUR 11 448,36 corrispondente ad un'aliquota di quasi il 36,68%. A tale importo sono state applicate riduzioni di imposta, da un lato, di importo pari a EUR 3 032,46 per le quote esenti da imposta, per il risparmio a lungo termine, per le prestazioni pagate con voucher sovvenzionati per prestazione di servizi, per le spese effettuate a fini di risparmio di energia in un'abitazione, per le spese di messa in sicurezza di abitazioni contro il furto o l'incendio, nonché per atti di liberalità, e dall'altro, di importo pari a EUR 1 349,45 per redditi sostitutivi, di pensione e di prepensione. Dall'imposta di base ridotta che ne è risultata, pari a EUR 7 066,45, è stata in seguito detratta una riduzione per redditi esteri esenti, pari a EUR 3 220,14, in proporzione alla quota rappresentata dalla pensione di origine lussemburghese nella totalità dei redditi, il che ha dato luogo a un importo in linea capitale di EUR 3 846,31.
- 12 I ricorrenti nel procedimento principale hanno contestato tale calcolo, rilevando che la riduzione di EUR 3 220,14 concessa per redditi esteri esenti corrisponderebbe a un'aliquota non del 36,68% ma del 22,47% della pensione di origine lussemburghese, per cui quest'ultima sarebbe stata assoggettata, in definitiva, a un'imposta netta del 14,21%, anziché essere esente dall'imposizione in Belgio conformemente alla Convenzione del 1970. A parere del sig. Jacob, per rispettare l'esenzione della sua pensione di origine lussemburghese si sarebbe dovuto applicare a quest'ultima, direttamente dopo il calcolo dell'imposta di base, un tasso di riduzione del 36,68%, il che avrebbe decurtato l'imposta di base, prima dell'applicazione delle riduzioni di imposta, di EUR 5 256,44 e condotto infine a un importo in linea capitale di EUR 1 810,01 invece di EUR 3 846,31.
- 13 Respingendo tale contestazione con decisione del 25 settembre 2014, l'amministrazione tributaria belga ha ricordato che, in forza dell'articolo 155 del CIR del 1992, i redditi esenti in virtù di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione sono presi in considerazione ai fini della determinazione dell'imposta, fermo restando che quest'ultima è ridotta in proporzione alla quota dei redditi esenti nella totalità dei redditi, dopo l'applicazione delle riduzioni di imposta. Essa ha altresì affermato che i ricorrenti nel procedimento principale non soddisfacevano le condizioni previste dalla circolare del 2008 per poter beneficiare della riduzione di imposta per redditi di origine estera, concessa oltre alla riduzione prevista da tale articolo 155.
- 14 Investito di un ricorso avverso tale decisione dell'amministrazione tributaria belga, il tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio), ha sottoposto alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale, che questa ha respinto - con ordinanza del 29 novembre 2016, Jacob e Lennertz (C-345/16, non pubblicata, EU:C:2016:911) - ai sensi dell'articolo 53, paragrafo 2, del suo regolamento di procedura in quanto manifestamente irricevibile, dal momento che la questione non rispondeva ai requisiti previsti dall'articolo 94 di tale regolamento per via di lacune attinenti al contesto fattuale e normativo della causa.

- 15 Il giudice del rinvio ha allora sottoposto alla Corte una seconda domanda di pronuncia pregiudiziale per ovviare a dette lacune, richiamando in particolare la sentenza del 12 dicembre 2013, *Imfeld e Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822).
- 16 Alla luce di quest'ultima sentenza, il giudice del rinvio ritiene di essere tenuto a garantire il beneficio effettivo dell'agevolazione fiscale cui dà diritto la situazione personale e familiare dei contribuenti, quale che sia il modo in cui gli Stati membri hanno ripartito tra loro l'obbligo di garantire che siffatte agevolazioni fiscali siano integralmente prese in considerazione. Tale giudice rileva che il metodo di esenzione previsto dalla Convenzione del 1970 impone che lo Stato membro di residenza esenti totalmente dall'imposta le pensioni che, ai sensi di tale Convenzione, possono essere tassate soltanto nello Stato membro della fonte, in quanto la riserva di progressività che detta Convenzione ammette sta a significare che i redditi esteri esenti possono essere presi in considerazione esclusivamente per la determinazione dell'aliquota fiscale applicabile agli altri redditi imponibili in Belgio. Orbene, a causa del metodo di calcolo delle imposte dei ricorrenti nel procedimento principale, questi ultimi perderebbero una parte del beneficio delle agevolazioni fiscali loro spettanti, e sui redditi di origine estera del sig. Jacobs, in linea di principio esenti, inciderebbe l'imposizione fiscale.
- 17 Ciò premesso, il tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 39 [TUE] osti a che il regime fiscale belga, all'articolo 155 del CIR [del 1992], indipendentemente dall'applicazione o meno della circolare [del 2008], comporti che le pensioni lussemburghesi del ricorrente, esenti ai sensi dell'articolo 18 della [Convenzione del 1970], siano incluse nel calcolo dell'imposta belga e costituiscano la base imponibile per la concessione delle agevolazioni fiscali previste dal CIR [del 1992], mentre non dovrebbero farne parte, a causa della loro esenzione totale prevista dalla [suddetta Convenzione], e che il relativo beneficio, come quello della quota esente da imposta, per risparmio a lungo termine, per spese pagate tramite voucher sovvenzionati per prestazione di servizi [c.d. "titres services"], per spese effettuate al fine di ridurre i consumi energetici in un'abitazione, per spese relative a sistemi sicurezza delle abitazioni contro il furto o l'incendio, per liberalità del ricorrente, vada in parte perduto o venga ridotto o concesso in misura inferiore rispetto all'ipotesi in cui i ricorrenti avessero entrambi redditi di origine belga, che, dal canto loro, sono imponibili in Belgio e non esenti e possono così assorbire la totalità delle agevolazioni fiscali».

Sulla questione pregiudiziale

Sulla libertà applicabile alla situazione dei ricorrenti nel procedimento principale

- 18 Il giudice del rinvio si riferisce, nella sua questione, all'articolo 39 TUE, pur menzionando, nella motivazione della sua decisione di rinvio, sia la libertà di stabilimento che la libera circolazione dei lavoratori.
- 19 Orbene, come ha dichiarato la Corte, una simile circostanza non osta a che la Corte fornisca al giudice nazionale tutti gli elementi interpretativi del diritto dell'Unione che possano consentirgli di dirimere la controversia sottopostagli, a prescindere dal fatto che detto giudice vi abbia fatto riferimento o meno nel formulare la questione (v. in tal senso, in particolare, sentenze del 21 febbraio 2006, *Ritter-Coulais*, C-152/03, EU:C:2006:123, punto 29, e del 23 aprile 2009, *Rüffler*, C-544/07, EU:C:2009:258, punto 57).
- 20 Il giudice del rinvio non precisa tuttavia se il sig. Jacob percepisce la sua pensione di origine lussemburghese a motivo di un'attività subordinata o autonoma svolta in Lussemburgo.

- 21 Secondo una giurisprudenza costante, la libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro implica l'accesso alle attività autonome e il loro esercizio (v., in particolare, sentenze del 28 gennaio 1986, Commissione/Francia, 270/83, EU:C:1986:37, punto 13; del 29 aprile 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, EU:C:1999:216, punto 22, e del 1° ottobre 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punto 54). Per contro, tutti i cittadini dell'Unione europea, indipendentemente dal loro luogo di residenza e dalla loro cittadinanza, che abbiano usufruito del diritto alla libera circolazione dei lavoratori e che abbiano esercitato un'attività lavorativa in uno Stato membro diverso da quello di residenza, rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 45 TFUE (v., in particolare, sentenze del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punto 76, e del 28 febbraio 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punto 34).
- 22 A tal proposito, se la pensione di origine lussemburghese percepita dal sig. Jacob deriva da un'attività subordinata, è effettivamente l'articolo 45 TFUE relativo alla libertà di circolazione dei lavoratori ad essere pertinente. Se invece il sig. Jacob ha svolto in Lussemburgo un'attività autonoma, sarà allora la libertà di stabilimento prevista dall'articolo 49 TFUE che dovrà trovare applicazione. Spetta al giudice del rinvio verificare quale disposizione del Trattato FUE sia applicabile.
- 23 Anche se la Corte esaminerà la questione pregiudiziale sotto il profilo della libertà di circolazione dei lavoratori, occorre rilevare che l'applicazione della libertà di stabilimento nel procedimento principale non inciderebbe in alcun modo sulla sostanza della risposta della Corte, che sarebbe trasponibile *mutatis mutandis*.

Sulla questione

- 24 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 45 TFUE debba essere interpretato nel senso che osta all'applicazione di una normativa fiscale di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che ha per effetto di privare una coppia residente in detto Stato – un componente della quale percepisce in un altro Stato membro una pensione esente da imposizione nel primo Stato membro in forza di una convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni – di una parte del beneficio delle agevolazioni fiscali concesse da tale primo Stato membro.
- 25 Occorre anzitutto ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, sebbene gli Stati membri, nell'ambito delle convenzioni bilaterali dirette a evitare la doppia imposizione, siano liberi di fissare i fattori di collegamento ai fini della ripartizione della competenza fiscale, tuttavia tale ripartizione della competenza fiscale non consente loro di applicare misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal Trattato. Infatti, per quanto riguarda l'esercizio del potere impositivo così ripartito nell'ambito di convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, gli Stati membri sono tenuti ad adeguarsi alle norme dell'Unione (v., in particolare, sentenze del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punti 93 e 94; del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punti 41 e 42, nonché del 22 giugno 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punto 66) e, più in particolare, a rispettare il principio della parità di trattamento (v., in tal senso, sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot C-385/00, EU:C:2002:750, punto 94).
- 26 Occorre altresì ricordare che, secondo una giurisprudenza della Corte, in via di principio spetta allo Stato membro di residenza concedere al contribuente tutte le agevolazioni fiscali collegate alla sua situazione personale e familiare, poiché tale Stato membro, salvo eccezioni, è in grado di valutare meglio degli altri la capacità contributiva personale di detto contribuente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, avendovi quest'ultimo il centro dei suoi interessi personali ed economici (v., in particolare, sentenze del 14 febbraio 1995,

Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punto 32; del 18 luglio 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punto 34; del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 43, nonché del 22 giugno 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punto 55).

- 27 La Corte ha altresì dichiarato che lo Stato membro di residenza non può far perdere a un contribuente una parte del beneficio della sua quota di reddito esente da imposta e delle sue agevolazioni fiscali personali, per il fatto di avere altresì percepito, durante l'anno considerato, remunerazioni in un altro Stato membro che sono state tassate nel medesimo Stato senza che fosse presa in considerazione la sua situazione personale e familiare (sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot C-385/00, EU:C:2002:750, punto 110).
- 28 È alla luce di tali principi che occorre esaminare se la perdita parziale del beneficio di agevolazioni fiscali quali quelle di cui trattasi nel procedimento principale, per effetto dell'applicazione del diritto nazionale, sia contraria all'articolo 45 TFUE.
- 29 La normativa fiscale belga di cui trattasi nel procedimento principale prevede che i redditi di origine estera esenti sono anzitutto integrati nella base imponibile che serve a determinare l'aliquota applicabile ai redditi di origine belga non esenti, dal momento che l'imposta di base è calcolata sul fondamento di tale base imponibile. Le riduzioni d'imposta concesse per la quota esente, per il risparmio a lungo termine, per le prestazioni pagate con voucher sovvenzionati per prestazione di servizi, per le spese effettuate a fini di risparmio di energia in un'abitazione, per le spese di messa in sicurezza di abitazioni contro il furto o l'incendio e per atti di liberalità sono in seguito imputate all'imposta di base. È solo una volta effettuate queste riduzioni che l'imposta di base è ridotta in proporzione alla quota che i redditi esenti di origine estera rappresentano nella totalità dei redditi, conformemente all'articolo 155 del CIR del 1992.
- 30 Occorre osservare che l'inclusione dei redditi di origine estera esenti nel calcolo dell'aliquota fiscale belga, nel calcolo dell'imposta belga e nella base imponibile per la concessione di agevolazioni fiscali rientra nella discrezionalità del Regno del Belgio di organizzare il proprio regime fiscale in forza del principio di autonomia fiscale, e non può essere considerata contraria alla libertà di circolazione dei lavoratori qualora gli effetti di una simile inclusione non comportino alcun trattamento discriminatorio contrario al diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 6 dicembre 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, punto 53). Infatti, una simile inclusione non impedisce, di per sé, di garantire un'effettiva esenzione di tali redditi ai sensi del diritto dell'Unione, se del caso per mezzo di successive compensazioni.
- 31 Ciò premesso, imputando le riduzioni d'imposta a una base che include al tempo stesso i redditi di origine belga non esenti e i redditi di origine estera esenti, e detraendo solo successivamente dall'imposta la quota rappresentata da questi ultimi nell'importo totale dei redditi costituenti la base imponibile, la normativa fiscale belga, come riconosciuto dallo stesso governo belga nelle sue osservazioni scritte, può far perdere a contribuenti quali i ricorrenti nel procedimento principale una parte del beneficio delle agevolazioni fiscali che sarebbe stato loro pienamente concesso qualora l'insieme dei loro redditi fosse stato di origine belga e qualora le riduzioni d'imposta fossero state imputate unicamente a tali redditi o la circolare del 2008 fosse stata applicabile alle agevolazioni in questione.
- 32 Dalla giurisprudenza citata al punto 26 della presente sentenza risulta che spetta al Regno del Belgio, quale Stato membro di residenza dei ricorrenti nel procedimento principale, concedere a questi ultimi tutte le agevolazioni fiscali collegate alla loro situazione personale e familiare. Il governo belga afferma a tal proposito che, eccezion fatta per le riduzioni d'imposta per la quota esente, le altre riduzioni di imposta in questione non sono legate alla nozione di «situazione personale e familiare» dei ricorrenti nel procedimento principale, e non devono quindi essere considerate, sul modello dell'interpretazione

che di tale nozione hanno dato le autorità belghe nella circolare del 2008, agevolazioni fiscali personali, la cui perdita non compensata, in conseguenza dell'esenzione dei redditi esteri e dell'inapplicabilità della circolare del 2008, sarebbe vietata dall'articolo 45 TFUE.

- 33 In primo luogo, è giocoforza constatare che, come ha ammesso il governo belga nelle sue osservazioni scritte, le riduzioni d'imposta per la quota esente sono riconosciute dalla giurisprudenza della Corte quali agevolazioni legate alla situazione personale e familiare del contribuente, come emerge dal punto 27 della presente sentenza.
- 34 Ne consegue, a tale riguardo, che la normativa fiscale belga non è conforme a detta giurisprudenza.
- 35 In secondo luogo, per quanto riguarda la questione di stabilire se le altre riduzioni d'imposta di cui al procedimento principale, ossia le riduzioni d'imposta per il risparmio a lungo termine, per le prestazioni pagate con voucher sovvenzionati per prestazione di servizi, per le spese effettuate a fini di risparmio di energia in un'abitazione, per le spese di messa in sicurezza di abitazioni contro il furto o l'incendio, e per atti di liberalità, possano essere considerate legate alla situazione personale e familiare dei ricorrenti nel procedimento principale, occorre, in limine, precisare il contesto nel quale tale nozione si inserisce.
- 36 A tal proposito, dalla giurisprudenza citata al punto 26 della presente sentenza, e in particolare dalla sentenza dell'8 luglio 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), risulta che lo Stato membro di residenza deve valutare, ai fini della concessione di eventuali agevolazioni fiscali, la capacità contributiva personale del contribuente nel suo complesso.
- 37 L'interpretazione proposta dal governo belga, secondo la quale le agevolazioni fiscali legate alla situazione personale e familiare dovrebbero essere intese in senso restrittivo come agevolazioni che perseguono una finalità sociale permettendo di garantire al contribuente un minimo di sussistenza non soggetto all'imposta e che rispondono così ad una necessità a livello sociale, non può essere accolta.
- 38 In particolare, contrariamente a quanto sostiene il governo belga nelle sue osservazioni scritte, una simile interpretazione non può essere dedotta dalla sentenza del 18 luglio 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452). In tale sentenza la Corte ha statuito che il rifiuto dello Stato membro dove il contribuente svolge un'attività subordinata di tenere conto, ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile ai redditi di tale contribuente residente in un altro Stato membro, dei redditi da locazione negativi relativi a immobili non occupati personalmente da detto contribuente e situati nell'altro Stato membro suddetto, era contrario alla libera circolazione dei lavoratori di cui all'articolo 39 CE, qualora lo Stato membro di residenza non fosse in grado di concedere al contribuente le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare. Nel tenere conto di siffatti redditi da locazione negativi, la Corte ha inteso in senso ampio la nozione di «situazione personale e familiare», senza alcun riferimento a una qualsiasi finalità sociale.
- 39 In tali circostanze, per determinare se i ricorrenti nel procedimento principale siano stati indebitamente privati del pieno beneficio delle agevolazioni fiscali legate alla loro situazione personale e familiare, diverse dalla riduzione per la quota esente, occorre verificare se le suddette agevolazioni siano legate alla loro capacità contributiva personale.
- 40 A tal riguardo, si deve considerare che le riduzioni di imposta quali quelle di cui al procedimento principale, ossia le riduzioni d'imposta per il risparmio a lungo termine, per le prestazioni pagate con voucher sovvenzionati per prestazione di servizi, per le spese effettuate a fini di risparmio di energia in un'abitazione, per le spese di messa in sicurezza di abitazioni contro il furto o l'incendio nonché per atti di liberalità, dovrebbero essenzialmente incentivare il contribuente a effettuare spese e investimenti che hanno un inevitabile impatto sulla sua capacità contributiva.

- 41 Di conseguenza, siffatte riduzioni di imposta possono essere considerate legate alla «situazione personale e familiare» dei ricorrenti nel procedimento principale, al pari delle riduzioni d'imposta per la quota esente.
- 42 Ne consegue che i ricorrenti nel procedimento principale hanno subito uno svantaggio, come coppia, poiché non hanno beneficiato pienamente delle agevolazioni fiscali cui avrebbero avuto diritto se avessero percepito tutti i loro redditi in Belgio.
- 43 La normativa di cui trattasi nel procedimento principale instaura pertanto una differenza di trattamento fiscale tra le coppie di cittadini dell'Unione che risiedono nel territorio del Regno del Belgio, basata sull'origine dei loro redditi, differenza che può dissuaderli dall'esercitare le libertà garantite dal Trattato, in particolare la libera circolazione dei lavoratori garantita dall'articolo 45 TFUE (v., in tal senso, sentenza del 12 dicembre 2013, *Imfeld e Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822, punto 51)
- 44 Secondo costante giurisprudenza, una misura idonea a ostacolare la libera circolazione dei lavoratori sancita dall'articolo 45 TFUE può essere ammessa solo qualora persegua uno scopo legittimo compatibile con il Trattato e sia giustificata da motivi imperativi d'interesse generale. Occorre inoltre, in un caso del genere, che la sua applicazione sia idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo in tal modo perseguito e non ecceda quanto è necessario per raggiungerlo (v., per analogia, sentenza del 12 dicembre 2013, *Imfeld e Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 64 e giurisprudenza ivi citata).
- 45 Tuttavia, nel caso di specie, nessuna giustificazione è stata invocata dal governo belga né è stata ipotizzata dal giudice del rinvio.
- 46 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 45 TFUE dev'essere interpretato nel senso che osta all'applicazione di una normativa fiscale di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che ha per effetto di privare una coppia residente in detto Stato – un componente della quale percepisce in un altro Stato membro una pensione esente da imposizione nel primo Stato membro in forza di una convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni – di una parte del beneficio delle agevolazioni fiscali concesse da tale primo Stato membro.

Sulle spese

- 47 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 (Nona Sezione) dichiara:

L'articolo 45 TFUE dev'essere interpretato nel senso che osta all'applicazione di una normativa fiscale di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che ha per effetto di privare una coppia residente in detto Stato – un componente della quale percepisce in un altro Stato membro una pensione esente da imposizione nel primo Stato membro in forza di una convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni – di una parte del beneficio delle agevolazioni fiscali concesse da tale primo Stato membro.

Firme