

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

15 luglio 2021

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione dei lavoratori – Libera circolazione dei capitali – Imposta sul reddito – Normativa diretta ad evitare le doppie imposizioni – Redditi percepiti in uno Stato membro diverso da quello di residenza – Modalità del calcolo dell'esenzione nello Stato membro di residenza – Perdita di una parte di determinate agevolazioni fiscali»

Nella causa C-241/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunale di primo grado del Lussemburgo, Belgio), con decisione del 1° aprile 2020, pervenuta in cancelleria il 5 giugno 2020, nel procedimento

**BJ**

contro

**État belge**

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da J.-C. Bonichot, presidente di sezione, R. Silva de Lapuerta (relatrice), vicepresidente della Corte, C. Toader, M. Safjan e N. Jääskinen, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per BJ, da N. Lequeux, avocate;
- per il governo belga, da C. Pochet, P. Cottin e S. Baeyens, in qualità di agenti;
- per il governo dei Paesi Bassi, da M.K. Bulterman e M.A.M. de Ree, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels e V. Uher, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 45, dell'articolo 63, paragrafo 1, e dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra BJ e l'État belge (Stato belga) in merito alla perdita di una parte delle agevolazioni fiscali alle quali il primo avrebbe avuto diritto se avesse percepito la totalità dei suoi redditi in Belgio.

### **Contesto normativo**

#### ***La Convenzione fiscale belgo-lussemburghese***

- 3 L'articolo 6 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 prosieguo: la «Convenzione fiscale belgo-lussemburghese»), intitolato «Redditi da beni immobili», al paragrafo 1 così recita:

«I redditi da beni immobili sono imponibili nello Stato contraente in cui tali beni sono situati».

- 4 L'articolo 15 di tale Convenzione, intitolato «Professioni dipendenti», al paragrafo 1 prevede quanto segue:

«Fatte salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19 e 20, i salari, gli stipendi e le altre retribuzioni analoghe che un residente di uno Stato contraente percepisce per un'attività subordinata sono imponibili solo in tale Stato, a meno che l'attività lavorativa sia svolta nell'altro Stato contraente. In quest'ultimo caso, le retribuzioni percepite a detto titolo sono imponibili in tale altro Stato».

- 5 L'articolo 23 della suddetta Convenzione, intitolato «Disposizioni dirette a prevenire la doppia imposizione», al paragrafo 2, punto 1, 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 nel 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».

- 6 L'articolo 24 della medesima Convenzione, intitolato «Non discriminazione», al paragrafo 4, lettera a), è così redatto:

«Una persona fisica, residente in Belgio, la quale, conformemente agli articoli 7 e da 14 a 19, sia soggetta a imposta nel Lussemburgo per oltre il 50% dei suoi redditi professionali è, su sua richiesta, soggetta a imposizione nel Lussemburgo per quanto riguarda i suoi redditi ivi imponibili ai sensi degli articoli 6, 7 e da 13 a 19 della Convenzione, all'aliquota media d'imposta che, tenuto conto della sua situazione e dei suoi oneri familiari e del totale dei suoi redditi in generale, sarebbe ad essa applicabile se fosse residente nel Lussemburgo».

### **Il diritto belga**

- 7 L'articolo 131 del Codice delle imposte sui redditi del 1992, nella sua versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: il «CIR 1992») disciplina le quote di reddito esenti da imposta.
- 8 Le riduzioni d'imposta concesse a titolo di risparmio a lungo termine e delle spese sostenute per risparmiare energia in un'abitazione sono disciplinate, rispettivamente, dall'articolo 145/1 e dall'articolo 145/24 di tale codice.
- 9 L'articolo 155, primo comma, di tale codice è così formulato:  
  
«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».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

- 10 Nel corso dei periodi d'imposta dal 2006 al 2011, BJ, residente fiscale belga, svolgeva un'attività lavorativa subordinata nel Lussemburgo.
- 11 Inoltre, BJ è proprietario di un appartamento ubicato nel Lussemburgo, affittato a fini residenziali ad una persona fisica, e di due beni immobili ubicati in Belgio.
- 12 In forza dell'articolo 6, paragrafo 1, e dell'articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione fiscale belgo-lussemburghese, i redditi immobiliari e professionali di fonte lussemburghese di BJ erano imponibili nel Lussemburgo e ivi sono stati assoggettati ad imposta in applicazione dell'articolo 24, paragrafo 4, lettera a), di tale Convenzione.
- 13 Conformemente all'articolo 23, paragrafo 2, punto 1, della citata Convenzione e all'articolo 155 del CIR 1992, i redditi in questione, esenti da imposta in Belgio, in primo luogo, sono stati presi in considerazione ai fini della determinazione dell'imposta in detto Stato membro. In secondo luogo, le riduzioni d'imposta per le quote del reddito esenti, del risparmio a lungo termine e delle spese effettuate al fine di risparmiare energia in un'abitazione, previste, rispettivamente, all'articolo 131, all'articolo 145/1 e all'articolo 145/24 del CIR 1992, sono state applicate all'imposta così determinata. In terzo luogo, tale imposta, in applicazione dell'articolo 155 del CIR 1992, è stata ridotta proporzionalmente alla quota rappresentata dai redditi lussemburghesi esenti nel totale dei redditi di BJ.

- 14 Con reclami presentati presso l'amministrazione tributaria belga, BJ ha contestato l'ordine di imputazione di tali due categorie di riduzioni fiscali, facendo valere che un'applicazione della riduzione d'imposta per redditi esenti in forza di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione non prima, bensì dopo quella delle riduzioni d'imposta per le quote di reddito esenti, del risparmio a lungo termine e delle spese effettuate al fine di risparmiare energia in un'abitazione, non gli consentiva di beneficiare pienamente di tali agevolazioni fiscali e comportava la perdita, in proporzione al suo reddito lussemburghese esente, di una parte delle stesse, alle quali egli aveva diritto in forza della normativa belga.
- 15 A seguito del rigetto dei summenzionati reclami, BJ ha adito il tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunale di primo grado del Lussemburgo, Belgio), al fine di potersi avvalere di tutte le agevolazioni fiscali di cui trattasi. Secondo tale giudice, la maggior parte di queste ultime è andata perduta, in quanto dette riduzioni hanno diminuito in misura solo molto limitata l'imposta sui redditi di fonte belga di BJ.
- 16 A tal riguardo il giudice del rinvio si chiede, anzitutto, se l'articolo 45 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa tributaria nazionale quale la normativa di cui al procedimento principale. In caso affermativo, esso vorrebbe poi sapere se alcune peculiarità del procedimento principale possano incidere su tale interpretazione. Infine, detto giudice si chiede altresì se, alla luce del fatto che BJ percepisce redditi dalla locazione dell'appartamento che egli possiede nel Lussemburgo, gli articoli 63 e 65 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una siffatta normativa.
- 17 È in tale contesto che il tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunale di primo grado del Lussemburgo) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
  - «1) Se l'articolo 45 TFUE osti ad una normativa come quella di cui al procedimento principale, inserita o meno in una convenzione diretta a evitare le doppie imposizioni, in forza della quale un contribuente perde, ai fini del calcolo della sua imposta sul reddito nello Stato di residenza, una parte della quota di tale reddito esente da imposta e delle altre agevolazioni fiscali personali (quali una riduzione d'imposta per il risparmio a lungo termine, vale a dire premi versati nell'ambito di un contratto individuale di assicurazione sulla vita e una riduzione d'imposta per le spese effettuate a fini di risparmio di energia), per il fatto di avere altresì percepito, durante l'anno considerato, remunerazioni in un altro Stato membro che sono state tassate nel medesimo Stato membro.
  - 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se la risposta rimanga affermativa qualora il contribuente non percepisca redditi significativi – quantitativamente o proporzionalmente – nel suo Stato di residenza, ma quest'ultimo sia comunque in grado di concedergli tali agevolazioni fiscali.
  - 3) In caso di risposta affermativa alla seconda questione, se la risposta resti affermativa qualora, in forza di una convenzione contro la doppia imposizione tra lo Stato di residenza e l'altro Stato, il contribuente abbia beneficiato in tale altro Stato, sui redditi imponibili in tale altro Stato, delle agevolazioni fiscali personali previste dalla normativa tributaria di tale altro Stato, ma dette agevolazioni fiscali non comprendano alcune

delle agevolazioni fiscali alle quali il contribuente ha diritto, in linea di principio, nello Stato di residenza.

- 4) In caso di risposta affermativa alla terza questione, se la risposta resti affermativa qualora, nonostante quest'ultima differenza, il contribuente ottenga in questo modo in tale altro Stato un importo di riduzione d'imposta almeno equivalente a quello che ha perso nel suo Stato di residenza.
- 5) Se le risposte alle questioni siano identiche alla luce [dell'articolo 63, paragrafo 1, e dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE] rispetto ad una normativa come quella di cui al procedimento principale, ripresa o meno in una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, in forza della quale un contribuente perde, per il calcolo delle sue imposte sul reddito nello Stato di residenza, una parte della quota di tale reddito esente da imposta e delle altre agevolazioni fiscali personali (quali una riduzione d'imposta per il risparmio a lungo termine, vale a dire premi versati nell'ambito di un contratto individuale di assicurazione sulla vita e una riduzione d'imposta per le spese effettuate a fini di risparmio di energia), per il fatto di avere altresì percepito, durante l'anno considerato, redditi da locazione di un immobile di cui è proprietario in un altro Stato membro che sono stati tassati nel medesimo Stato membro».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

#### ***Sulla prima questione***

- 18 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 45 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa tributaria di uno Stato membro la cui applicazione comporti che un contribuente residente in tale Stato membro perda, nell'ambito del calcolo della sua imposta sul reddito nello stesso Stato membro, una parte delle agevolazioni fiscali concesse da quest'ultimo, per il motivo che tale contribuente percepisce una retribuzione per l'esercizio di un'attività professionale subordinata in un altro Stato membro, imponibile in quest'ultimo ed esente da imposta nello Stato membro di residenza in virtù di una convenzione bilaterale diretta ad evitare la doppia imposizione.
- 19 In primo luogo, occorre verificare se l'articolo 45 TFUE sia applicabile al procedimento principale.
- 20 A tal riguardo occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, ogni cittadino dell'Unione europea che abbia usufruito del diritto alla libera circolazione dei lavoratori e abbia esercitato un'attività lavorativa in uno Stato membro diverso da quello di residenza, indipendentemente dal luogo di residenza e dalla cittadinanza, rientra nella sfera di applicazione dell'articolo 45 TFUE (sentenza del 22 giugno 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punto 32 e giurisprudenza citata).
- 21 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che il ricorrente nel procedimento principale risiede in Belgio e che, nel corso degli esercizi fiscali di cui al procedimento principale, svolgeva un'attività lavorativa subordinata nel Lussemburgo.

- 22 Di conseguenza, la situazione del ricorrente nel procedimento principale rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 45 TFUE.
- 23 Fatta tale precisazione preliminare, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, l'insieme delle disposizioni del Trattato FUE relative alla libera circolazione delle persone mira ad agevolare, per i cittadini dell'Unione, l'esercizio di attività professionali di qualsivoglia natura nel territorio dell'Unione ed osta a provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro (sentenze del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punto 77 e giurisprudenza citata, nonché del 22 giugno 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punto 37 e giurisprudenza citata).
- 24 Pertanto, l'articolo 45 TFUE osta a qualsiasi misura nazionale che possa ostacolare o rendere meno interessante l'esercizio, da parte dei cittadini dell'Unione, della libertà fondamentale garantita da detto articolo (sentenza del 10 ottobre 2019, Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, punto 41 e giurisprudenza citata).
- 25 In via di principio, inoltre, 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 (sentenza del 14 marzo 2019, Jacob e Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punto 26 nonché giurisprudenza citata).
- 26 Ne consegue che, nel caso di specie, il Regno del Belgio, in quanto Stato membro di residenza del ricorrente nel procedimento principale, è tenuto concedere a quest'ultimo la totalità delle agevolazioni fiscali connesse alla sua situazione personale e familiare.
- 27 Al riguardo si deve ricordare che le agevolazioni fiscali di cui al procedimento principale, ossia riduzioni d'imposta per quote del reddito esenti, per il risparmio a lungo termine e per le spese effettuate a fini di risparmio di energia in un'abitazione, sono state riconosciute dalla giurisprudenza della Corte quali agevolazioni legate alla situazione personale e familiare del contribuente (sentenza del 14 marzo 2019, Jacob e Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punti 33, 40 e 41).
- 28 La normativa tributaria di cui al procedimento principale prevede che i redditi esenti in forza di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione siano 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. Gli sgravi fiscali per le quote del reddito esenti, per il risparmio a lungo termine e per le spese effettuate al fine di risparmiare energia in un'abitazione sono successivamente imputati all'imposta di base. È solo una volta effettuate dette riduzioni che l'imposta di base è diminuita in proporzione alla quota che i redditi esenti in forza di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione rappresentano nella totalità dei redditi, conformemente all'articolo 155 del CIR del 1992.

- 29 Orbene, come la Corte ha già avuto modo di dichiarare, imputando le riduzioni d'imposta a una base che includa al tempo stesso i redditi di origine belga non esenti e i redditi esenti in forza di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione e detraendo solo successivamente dall'imposta la quota rappresentata da questi ultimi nell'importo totale dei redditi che costituiscono la base imponibile, tale normativa può far perdere a un contribuente come il ricorrente nel procedimento principale una parte del beneficio delle agevolazioni fiscali che gli sarebbe stato pienamente concesso qualora l'insieme dei suoi redditi fosse stato di origine belga e qualora le riduzioni d'imposta fossero state imputate unicamente a tali redditi (sentenza del 14 marzo 2019, Jacob e Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punto 31).
- 30 Conseguentemente, il ricorrente nel procedimento principale ha subito uno svantaggio poiché non ha beneficiato pienamente delle agevolazioni fiscali cui avrebbe avuto diritto se avesse percepito tutti i suoi redditi in Belgio (v., per analogia, sentenza del 14 marzo 2019, Jacob e Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punto 42).
- 31 La normativa di cui al procedimento principale determina pertanto una differenza di trattamento fiscale tra i cittadini dell'Unione che risiedono nel territorio del Regno del Belgio in funzione dell'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 questo senso, sentenza del 14 marzo 2019, Jacob e Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punto 43 nonché giurisprudenza citata).
- 32 Ne consegue che una simile normativa configura un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori vietata, in linea di principio, da tale articolo.
- 33 Un siffatto ostacolo può essere ammesso solo qualora persegua uno scopo legittimo compatibile con il Trattato e sia giustificato 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 (sentenza del 14 marzo 2019, Jacob e Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punto 44 nonché giurisprudenza citata).
- 34 Orbene, nel caso di specie, non solo il governo belga, come del resto il giudice del rinvio, non menziona alcuna giustificazione, ma ritiene che la prima questione sia sostanzialmente identica a quella sollevata nelle cause che hanno dato luogo alle sentenze del 12 dicembre 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), nonché del 14 marzo 2019, Jacob e Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), e che, pertanto, essa richieda una risposta affermativa.
- 35 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa tributaria di uno Stato membro la cui applicazione comporti che un contribuente residente in tale Stato membro perda, nell'ambito del calcolo della sua imposta sul reddito nel medesimo Stato membro, parte delle agevolazioni fiscali concesse da quest'ultimo, per il motivo che detto contribuente percepisce una remunerazione per l'esercizio di un'attività professionale subordinata in un altro Stato membro, imponibile in quest'ultimo ed esente da imposizione nel primo Stato membro in forza di una convenzione bilaterale diretta ad evitare le doppie imposizioni.

***Sulla seconda questione***

- 36 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la circostanza che il contribuente interessato non percepisca redditi significativi nello Stato membro di residenza, ma quest'ultimo sia nondimeno in grado di concedergli le agevolazioni fiscali di cui trattasi, incida sulla risposta fornita alla prima questione.
- 37 Secondo costante giurisprudenza, l'obbligo di prendere in considerazione la situazione personale e familiare può gravare sullo Stato membro di occupazione solo qualora il contribuente realizzi la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi imponibili mediante un'attività svolta in tale Stato membro e qualora non percepisca un reddito significativo nel suo Stato membro di residenza, di modo che quest'ultimo non sia in grado di accordargli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare (sentenza del 22 giugno 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punto 56 e giurisprudenza citata).
- 38 La Corte ha precisato che ciò avviene quando risulta che il contribuente interessato non abbia percepito, nel territorio dello Stato membro in cui risiede, alcun reddito o abbia percepito redditi talmente bassi da non consentire a tale Stato membro di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione dell'insieme dei suoi redditi e della sua situazione personale e familiare (sentenza del 9 febbraio 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, punto 39).
- 39 Il criterio determinante resta infatti quello dell'impossibilità, per uno Stato membro, di tener conto a fini fiscali della situazione personale e familiare del contribuente, in assenza di redditi imponibili sufficienti, mentre sia possibile tenerne conto altrove in virtù di redditi sufficienti (sentenza del 9 febbraio 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, punto 42).
- 40 Orbene, è evidente che ciò non si verifica nel procedimento principale, poiché dalla decisione di rinvio emerge che, indipendentemente dall'importo dei redditi percepiti dal ricorrente nel procedimento principale nello Stato membro di residenza e dalla proporzione degli stessi rispetto ai suoi redditi complessivi, tali redditi sono sufficienti perché lo Stato membro in questione possa tassare questi ultimi e possa accordargli le agevolazioni, come le riduzioni d'imposta di cui al procedimento principale, risultanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare.
- 41 Pertanto, sebbene il ricorrente nel procedimento principale percepisca la maggior parte dei suoi redditi nel Lussemburgo, dalla decisione di rinvio risulta che egli percepisce in Belgio redditi sufficienti perché la sua situazione personale e familiare possa essere presa in considerazione in quest'ultimo Stato membro al fine di concedergli agevolazioni fiscali.
- 42 Ciò premesso, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che la circostanza che il contribuente interessato non percepisca redditi significativi nello Stato membro di residenza non incide sulla risposta fornita alla prima questione, dal momento che tale Stato membro è in grado di concedergli le agevolazioni fiscali di cui trattasi.

***Sulla terza questione***

- 43 Con la sua terza questione, in sostanza, il giudice del rinvio chiede se la circostanza che, in forza di una convenzione contro la doppia imposizione tra lo Stato membro di residenza e lo Stato



membro di occupazione, il contribuente interessato abbia beneficiato, nell'ambito della tassazione dei redditi percepiti nel secondo Stato membro, delle agevolazioni fiscali previste dalla legislazione tributaria di quest'ultimo, ma tali agevolazioni fiscali non includano alcune di quelle cui egli ha diritto in linea di principio nel primo Stato membro, abbia un'incidenza sulla soluzione fornita alla prima questione.

- 44 Al riguardo si deve ricordare che, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione a livello dell'Unione, gli Stati membri possono modificare la correlazione tra la considerazione da parte dello Stato di residenza, da un lato, dell'insieme dei redditi dei suoi residenti e, dall'altro, della loro situazione personale e familiare globale mediante convenzioni, bilaterali o multilaterali, di prevenzione della doppia imposizione. Lo Stato membro di residenza può quindi vedersi convenzionalmente svincolato dal suo obbligo di tener conto nella sua totalità della situazione personale e familiare dei contribuenti residenti nel suo territorio e che svolgono parzialmente la loro attività economica in un altro Stato membro (sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punto 99).
- 45 Lo Stato di residenza può altresì liberarsi dall'esecuzione di tale obbligo nei limiti in cui esso constati che, anche al di fuori di una convenzione, uno o più Stati membri di occupazione accordano, sui redditi da essi tassati, agevolazioni fiscali connesse alla considerazione della situazione personale e familiare dei contribuenti che non risiedono sul territorio di tali Stati membri, ma che ivi percepiscono redditi imponibili (sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punto 100).
- 46 I meccanismi utilizzati per eliminare la doppia imposizione o i sistemi fiscali nazionali che hanno l'effetto di eliminarla o di attenuarla devono tuttavia garantire ai contribuenti degli Stati membri interessati che, complessivamente, l'insieme della loro situazione personale e familiare sarà debitamente presa in considerazione, quale che sia il modo in cui gli Stati membri interessati si siano ripartiti tale obbligo, salvo creare una disparità di trattamento incompatibile con le disposizioni del Trattato sulla libera circolazione dei lavoratori, che non risulterebbe affatto dalle disparità esistenti tra le normative fiscali nazionali (sentenze del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punto 101, nonché del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 70).
- 47 Orbene, nel caso di specie, da un lato, occorre rilevare che dalle disposizioni della Convenzione fiscale belgo-lussemburghese non si evince che, in forza di quest'ultima, il Regno del Belgio sia svincolato dal suo obbligo di tener conto nella sua interezza della situazione personale e familiare dei contribuenti residenti nel suo territorio e che svolgano in parte la propria attività economica nel Lussemburgo.
- 48 Infatti, l'articolo 24, paragrafo 4, lettera a), di tale Convenzione prevede che la situazione personale e familiare del contribuente interessato sia tenuta in considerazione ai soli fini della determinazione dell'aliquota media dei suoi redditi imponibili nel Lussemburgo, senza dispensare il Regno del Belgio da tale obbligo.
- 49 Dall'altro lato, la normativa tributaria di cui al procedimento principale non stabilisce alcuna correlazione tra le agevolazioni fiscali che essa concede ai contribuenti residenti nello Stato membro interessato e quelle di cui essi possono beneficiare nell'ambito della loro tassazione in un altro Stato membro (sentenza del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12,

EU:C:2013:822, punto 73), poiché la perdita parziale delle prime agevolazioni risulta non dal fatto di beneficiare di agevolazioni fiscali equivalenti nel Lussemburgo, ma presenta carattere automatico in caso di percezione di redditi esenti in forza di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione.

- 50 Risulta inoltre che, nello Stato membro di occupazione del ricorrente nel procedimento principale, la situazione personale e familiare di quest'ultimo è presa in considerazione in modo solo parziale, poiché, come si evince dalla formulazione stessa della terza questione, le agevolazioni fiscali di cui quest'ultimo ha beneficiato nell'ambito dell'imposizione, in tale Stato membro, dei redditi percepiti in quest'ultimo non includono alcune delle agevolazioni fiscali cui egli ha in linea di principio diritto nello Stato membro di residenza, ossia il Regno del Belgio, e di cui perde una parte in applicazione della normativa di cui trattasi.
- 51 In tali circostanze, né i meccanismi utilizzati nella Convenzione fiscale belgo-lussemburghese al fine di eliminare la doppia imposizione né il sistema fiscale nazionale di cui al procedimento principale consentono di garantire ai residenti fiscali belgi che, complessivamente, la totalità della loro situazione personale e familiare sia debitamente tenuta in considerazione nello Stato membro di occupazione.
- 52 Occorre pertanto rispondere alla terza questione dichiarando che la circostanza che, in forza di una convenzione contro la doppia imposizione tra lo Stato membro di residenza e lo Stato membro di occupazione, il contribuente interessato abbia beneficiato, nell'ambito della tassazione dei redditi percepiti nel secondo Stato membro, delle agevolazioni fiscali previste dalla legislazione tributaria di quest'ultimo non incide sulla risposta fornita alla prima questione, poiché né tale convenzione né la normativa tributaria dello Stato membro di residenza prevedono che dette agevolazioni siano tenute in considerazione e dal momento che queste ultime non includono alcune delle agevolazioni fiscali cui il contribuente interessato ha in linea di principio diritto nello Stato membro di residenza.

#### ***Sulla quarta questione***

- 53 Con la sua quarta questione, in sostanza, il giudice del rinvio chiede se la circostanza che, nello Stato membro di occupazione, il contribuente interessato abbia ottenuto una riduzione d'imposta di importo almeno equivalente a quello delle agevolazioni fiscali che lo stesso ha perduto nello Stato membro di residenza incida sulla risposta fornita alla prima questione.
- 54 In proposito, occorre ricordare che uno Stato membro non può invocare l'esistenza di un'agevolazione concessa unilateralmente da un altro Stato membro, nel caso di specie lo Stato membro nel quale il contribuente interessato lavora e percepisce la maggior parte dei suoi redditi imponibili, per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato (v., in questo senso, sentenza del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 61 nonché giurisprudenza citata).
- 55 Orbene, l'applicazione della normativa tributaria di cui al procedimento principale comporta che un contribuente come BJ, residente in Belgio e che ivi percepisce redditi imponibili, perda automaticamente una parte delle agevolazioni fiscali cui ha diritto in linea di principio in forza di tale normativa allorché percepisca in un altro Stato membro redditi esenti in Belgio in virtù di una convenzione contro la doppia imposizione. A prescindere dal trattamento fiscale

riservato al summenzionato contribuente in detto altro Stato membro, è il carattere automatico di tale perdita che pregiudica la libera circolazione dei lavoratori (v., in questo senso, sentenza del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 62).

- 56 Pertanto, la circostanza che la situazione personale e familiare del ricorrente nel procedimento principale, nell'ambito della tassazione dei redditi da questi percepiti nel Lussemburgo, sia stata parzialmente presa in considerazione in tale Stato membro e che, per tale motivo, egli abbia potuto ivi beneficiare di un'agevolazione fiscale non può, indipendentemente dall'importo di detta agevolazione, essere invocata dallo Stato membro di residenza per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'articolo 45 TFUE.
- 57 Occorre inoltre ricordare che, conformemente alla giurisprudenza citata ai punti 25, 37 e 46 della presente sentenza, lo Stato membro di residenza e, se del caso, lo Stato membro di occupazione hanno l'obbligo di garantire ai propri contribuenti che la loro situazione personale e familiare sarà debitamente presa in considerazione nella sua interezza.
- 58 Orbene, dalla circostanza che, nel Lussemburgo, il ricorrente nel procedimento principale abbia ottenuto una riduzione d'imposta di importo almeno equivalente a quello delle agevolazioni fiscali che lo stesso ha perduto in Belgio non può desumersi che la sua situazione personale e familiare sia stata presa in considerazione nella sua interezza, tanto più che risulta che si è tenuto conto di tale situazione solo in modo parziale, poiché la riduzione d'imposta in questione non comprende alcune agevolazioni fiscali alle quali egli in linea di principio ha diritto in Belgio.
- 59 Inoltre, come rilevato al punto 48 della presente sentenza, l'articolo 24, paragrafo 4, lettera a), della Convenzione fiscale belgo-lussemburghese prevede che si tenga conto della situazione personale e familiare del contribuente interessato ai soli fini della determinazione dell'aliquota media dei suoi redditi imponibili nel Lussemburgo.
- 60 Di conseguenza, occorre rispondere alla quarta questione dichiarando che la circostanza che, nello Stato membro di occupazione, il contribuente interessato abbia ottenuto una riduzione d'imposta di importo almeno equivalente a quello delle agevolazioni fiscali dallo stesso perdute nello Stato membro di residenza non incide sulla risposta fornita alla prima questione.

#### ***Sulla quinta questione***

- 61 Con la sua quinta questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 63, paragrafo 1, e l'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa tributaria di uno Stato membro la cui applicazione comporti che un contribuente residente in tale Stato membro perda una parte delle agevolazioni fiscali concesse da quest'ultimo, per il motivo che tale contribuente percepisce redditi provenienti da un appartamento di cui è proprietario in un altro Stato membro, imponibili in quest'ultimo ed esenti da tassazione nel primo Stato membro in forza di una convenzione bilaterale diretta ad evitare le doppie imposizioni.
- 62 Conformemente all'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi.

- 63 In proposito occorre rammentare che le misure vietate dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE in quanto restrizioni ai movimenti di capitali comprendono quelle che siano idonee a dissuadere i residenti di uno Stato membro dal fare investimenti immobiliari in altri Stati membri (sentenza del 12 aprile 2018, Commissione/Belgio, C-110/17, EU:C:2018:250, punto 40 e giurisprudenza citata).
- 64 Dalla decisione di rinvio si evince che, nel corso degli esercizi fiscali di cui al procedimento principale, BJ ha percepito redditi derivanti dalla locazione, a fini abitativi, di un appartamento situato nel Lussemburgo.
- 65 Di conseguenza, l'articolo 63 TFUE è applicabile alla controversia di cui al procedimento principale.
- 66 In tale contesto, occorre rilevare che la normativa tributaria di cui al procedimento principale, quale illustrata in particolare al punto 28 della presente sentenza, si applica a tutti i redditi esenti in forza di una convenzione internazionale contro la doppia imposizione.
- 67 Per quanto riguarda i redditi provenienti da beni immobili situati nel Lussemburgo, essi sono, in forza della Convenzione fiscale belgo-lussemburghese, imponibili in tale Stato membro ed esenti da imposta in Belgio.
- 68 Tuttavia, così come per quanto riguarda i redditi percepiti dal ricorrente nel procedimento principale per l'esercizio della sua attività professionale nel Lussemburgo, imputando le riduzioni d'imposta su una base comprendente al contempo i redditi di origine belga non esenti e i redditi esenti in forza di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione e detraendo solo successivamente dall'imposta la quota rappresentata da questi ultimi nell'importo totale dei redditi che costituiscono la base imponibile, l'applicazione della normativa tributaria di cui al procedimento principale comporta parimenti uno svantaggio per il ricorrente nel procedimento principale, in quanto ha l'effetto di privarlo di una parte delle agevolazioni fiscali cui avrebbe avuto diritto se tutti i suoi redditi da beni immobili fossero provenuti da beni immobili situati in Belgio.
- 69 La suddetta normativa stabilisce pertanto una disparità di trattamento tra i contribuenti residenti in Belgio a seconda che essi percepiscano redditi provenienti da un bene immobile situato in Belgio o in un altro Stato membro, atta a dissuadere questi ultimi dal fare investimenti immobiliari in Stati membri diversi dal Regno del Belgio.
- 70 Detta normativa configura di conseguenza una restrizione ai movimenti di capitali, vietata, in linea di principio, dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE.
- 71 Conformemente all'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, le disposizioni dell'articolo 63 non pregiudicano il diritto degli Stati membri di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale.
- 72 La succitata disposizione, costituendo una deroga alla libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Pertanto essa non può essere interpretata nel

senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato membro in cui investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato (sentenza dell'11 settembre 2014, Verest e Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punto 26 nonché giurisprudenza citata).

- 73 Infatti, la deroga prevista da detta disposizione subisce a sua volta una limitazione per effetto dell'articolo 65, paragrafo 3, TFUE, il quale stabilisce che le disposizioni nazionali di cui al paragrafo 1 dell'articolo medesimo «non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 63» (sentenza dell'11 settembre 2014, Verest e Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punto 27 nonché giurisprudenza citata).
- 74 Secondo una giurisprudenza costante, occorre mantenere distinte le differenze di trattamento autorizzate dall'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE dalle discriminazioni vietate dall'articolo 65, paragrafo 3, TFUE. Perché una legislazione tributaria nazionale possa considerarsi compatibile con le disposizioni del Trattato che si riferiscono alla libera circolazione dei capitali, è necessario che tale differenza di trattamento riguardi situazioni che non siano obiettivamente paragonabili o sia giustificata da un motivo imperativo d'interesse generale (v., in questo senso, sentenza del 12 aprile 2018, Commissione/Belgio, C-110/17, EU:C:2018:250, punto 55 e giurisprudenza citata).
- 75 Nel caso di specie occorre rilevare, da un lato, che, in forza del combinato disposto dell'articolo 6 e dell'articolo 23, paragrafo 2, punto 1, della Convenzione fiscale belgo-lussemburghese nonché dell'articolo 155 del CIR 1992, il Regno del Belgio ha previsto, nei confronti dei residenti fiscali belgi, un metodo di esenzione con «riserva di progressività», in applicazione del quale, se i redditi da beni immobili situati nel Lussemburgo sono imponibili in tale Stato membro ed esenti da imposta in Belgio, tali redditi sono considerati ai fini della determinazione dell'aliquota fiscale applicabile ai redditi imponibili in Belgio.
- 76 Tale metodo consente di garantire che i redditi di un contribuente esenti nello Stato membro di residenza possano comunque essere tenuti in considerazione da quest'ultimo al fine di applicare la regola della progressività in sede di calcolo dell'importo dell'imposta sul restante reddito del contribuente (v., in questo senso, sentenza dell'11 settembre 2014, Verest e Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punto 30 nonché giurisprudenza citata).
- 77 A questo proposito la Corte ha già avuto modo di dichiarare che l'obiettivo di una simile normativa è evitare che, nello Stato membro di residenza, i redditi imponibili di un contribuente, proprietario di un bene immobile situato in un altro Stato membro, siano assoggettati a un'aliquota inferiore a quella applicabile ai redditi di un contribuente proprietario di beni comparabili nello Stato membro di residenza (sentenza dell'11 settembre 2014, Verest e Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punto 31).
- 78 Alla luce del suindicato obiettivo, quindi, la situazione dei contribuenti che hanno acquistato un bene immobile nello Stato membro di residenza è comparabile a quella dei contribuenti che hanno acquistato un simile bene in un altro Stato membro (sentenza dell'11 settembre 2014, Verest e Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punto 32).

- 79 Dall'altro lato, il governo belga, come del resto il giudice del rinvio, non ha fatto valere alcun motivo imperativo di interesse generale idoneo a giustificare la disparità di trattamento stabilita dalla normativa di cui al procedimento principale tra le suddette due categorie di contribuenti.
- 80 In tali circostanze, una normativa tributaria nazionale come quella di cui al procedimento principale non può considerarsi compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, in particolare l'articolo 63, paragrafo 1, e l'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE.
- 81 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla quinta questione dichiarando che l'articolo 63, paragrafo 1, e l'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa tributaria di uno Stato membro la cui applicazione comporti che un contribuente residente in tale Stato membro perda una parte delle agevolazioni fiscali concesse da quest'ultimo, per il motivo che tale contribuente percepisce redditi provenienti da un appartamento di cui è proprietario in un altro Stato membro, imponibili in quest'ultimo ed esenti da imposizione nel primo Stato membro in forza di una convenzione bilaterale diretta ad evitare le doppie imposizioni.

#### **Sulle spese**

- 82 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 (Prima Sezione) dichiara:

- 1) L'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa tributaria di uno Stato membro la cui applicazione comporti che un contribuente residente in tale Stato membro perda, nell'ambito del calcolo della sua imposta sul reddito nel medesimo Stato membro, parte delle agevolazioni fiscali concesse da quest'ultimo, per il motivo che detto contribuente percepisce una remunerazione per l'esercizio di un'attività professionale subordinata in un altro Stato membro, imponibile in quest'ultimo ed esente da imposizione nel primo Stato membro in forza di una convenzione bilaterale diretta ad evitare le doppie imposizioni.**
- 2) La circostanza che il contribuente interessato non percepisca redditi significativi nello Stato membro di residenza non incide sulla risposta fornita alla prima questione pregiudiziale, dal momento che tale Stato membro è in grado di concedergli le agevolazioni fiscali di cui trattasi.**
- 3) La circostanza che, in forza di una convenzione contro la doppia imposizione tra lo Stato membro di residenza e lo Stato membro di occupazione, il contribuente interessato abbia beneficiato, nell'ambito della tassazione dei redditi percepiti nel secondo Stato membro, delle agevolazioni fiscali previste dalla legislazione tributaria di quest'ultimo non incide sulla risposta fornita alla prima questione**

pregiudiziale, allorché né tale convenzione né la normativa tributaria dello Stato membro di residenza prevedono che dette agevolazioni siano tenute in considerazione e queste ultime non includono alcune delle agevolazioni fiscali cui il contribuente interessato ha in linea di principio diritto nello Stato membro di residenza.

- 4) La circostanza che, nello Stato membro di occupazione, il contribuente interessato abbia ottenuto una riduzione d'imposta di importo almeno equivalente a quello delle agevolazioni fiscali dallo stesso perdute nello Stato membro di residenza non incide sulla risposta fornita alla prima questione pregiudiziale.
- 5) L'articolo 63, paragrafo 1, e l'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa tributaria di uno Stato membro la cui applicazione comporti che un contribuente residente in tale Stato membro perda una parte delle agevolazioni fiscali concesse da quest'ultimo, per il motivo che tale contribuente percepisce redditi provenienti da un appartamento di cui è proprietario in un altro Stato membro, imponibili in quest'ultimo ed esenti da imposizione nel primo Stato membro in forza di una convenzione bilaterale diretta ad evitare le doppie imposizioni.