

16 ottobre 2008 (\*)

«Libera circolazione dei lavoratori – Art. 39 CE – Normativa tributaria – Imposta sui redditi – Determinazione della base imponibile – Cittadino di uno Stato membro che percepisce in quest'ultimo la totalità o la quasi totalità delle sue risorse imponibili – Residenza in un altro Stato membro»

Nel procedimento C-527/06,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) con decisione 22 dicembre 2006, pervenuta in cancelleria il 27 dicembre 2006, nella causa

**R. H. H. Renneberg**

contro

**Staatssecretaris van Financiën,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas (relatore), presidente di sezione, dai sigg. A. Ó. Caoimh, J. Klučka, U. Lõhmus e dalla sig.ra P. Lindh, giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e a seguito dell'udienza del 22 maggio 2008,

considerate le osservazioni presentate:

- per il sig. Renneberg, da lui stesso;
- per il governo dei Paesi Bassi, dalla sig.ra H. G. Sevenster e dal sig. M. de Grave, in qualità di agenti;
- per il governo svedese, dalla sig.ra K. Wistrand, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal, A. Weimar e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 giugno 2008,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 39 CE e 56 CE.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra il sig. Renneberg, cittadino olandese, e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze), in merito al rifiuto dell'amministrazione finanziaria di prendere in considerazione le perdite locative relative ad un immobile che il sig. Renneberg possiede in Belgio e in cui risiede, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito di cui è debitore nei Paesi Bassi, dove percepisce la totalità dei suoi redditi da lavoro.

### **Contesto normativo**

*Diritto internazionale pattizio*

- 3 La convenzione tra il governo del Regno dei Paesi Bassi e il governo del Regno del Belgio per evitare la

doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per disciplinare alcune norme ulteriori in materia fiscale (Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen e tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing), firmata a Bruxelles il 19 ottobre 1970 (*Tractatenblad* 1970, n. 192; in prosieguo: la «convenzione fiscale»), contiene un art. 4 intitolato «Domicilio fiscale», il cui n. 1 così dispone:

«Ai sensi della presente convenzione l'espressione "residente in uno degli Stati contraenti" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede, della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga (...)».

4 L'art. 6, n. 1, della convenzione fiscale prevede quanto segue:

«I redditi da beni immobili sono imponibili nello Stato dove tali beni sono ubicati».

5 L'art. 19, n. 1, primo comma, di tale convenzione è così formulato:

«Le remunerazioni, comprese le pensioni, pagate da uno degli Stati o da una loro suddivisione politica, sia direttamente, sia mediante prelevamento da fondi da essi costituiti, ad una persona fisica in corrispettivo di servizi a detto Stato o a detta suddivisione politica, sono imponibili nel detto Stato».

6 L'art. 24, n. 1, punti 1 e 2, della convenzione fiscale stabilisce quanto segue:

«Per quanto riguarda i residenti dei Paesi Bassi, la doppia imposizione è evitata nel modo seguente:

1° [Il Regno dei] Paesi Bassi [può], nel calcolare l'imposta dei [suoi] residenti, includere nella base imponibile gli elementi del reddito o del patrimonio che, conformemente alle disposizioni della presente convenzione, sono imponibili in Belgio;

2° fatta salva l'applicazione delle disposizioni sulla compensazione delle perdite di cui alla normativa interna intesa ad evitare la doppia imposizione, [il Regno dei] Paesi Bassi [concede] una riduzione sull'importo dell'imposta calcolata conformemente [al punto] 1. Tale riduzione è pari alla frazione dell'imposta corrispondente al rapporto tra l'ammontare del reddito o del patrimonio incluso nella base imponibile di cui al [punto] 1 e imponibile in Belgio in forza [, in particolare, dell'art.] 6 della convenzione e l'importo del reddito totale o del patrimonio totale costituente la base imponibile considerata al [punto] 1».

7 L'art. 25 della stessa convenzione, intitolato «Non discriminazione», al n. 3 così dispone:

«Le persone fisiche residenti in uno degli Stati beneficiano nell'altro Stato delle detrazioni personali, degli abbattimenti e delle riduzioni accordati da detto altro Stato ai propri residenti a causa della loro situazione o dei loro oneri familiari».

#### *Normativa nazionale*

8 La legge del 1964 relativa all'imposta sui redditi (*Wet op de inkomstenbelasting 1964*) 16 dicembre 1964 (*Staatsblad* 1964, n. 519), nella versione applicabile all'epoca dei fatti della causa principale (in prosieguo: la «WIB»), all'art. 1 definisce i contribuenti «nazionali» (in prosieguo: i «contribuenti residenti») come le persone fisiche che risiedono nei Paesi Bassi, in contrapposizione ai contribuenti «stranieri» (in prosieguo: i «contribuenti non residenti»), nozione che designa le persone fisiche che non risiedono in tale Stato membro, ma ivi percepiscono redditi.

9 I contribuenti residenti sono assoggettati all'imposta sulla totalità dei loro redditi e i contribuenti non residenti lo sono solamente sui redditi percepiti nei Paesi Bassi.

10 Per quanto riguarda i contribuenti residenti, la base imponibile è costituita dal reddito lordo mondiale diminuito delle perdite deducibili (art. 3 della WIB). Tale reddito comprende in particolare i redditi netti da lavoro e da patrimonio [art. 4, n. 1, lett. c), della WIB], tra i quali l'agevolazione consistente per il contribuente nell'occupare personalmente un'abitazione di sua proprietà.

11 Ai sensi dell'art. 42 a, n. 1, della WIB, tale agevolazione è fissata in un importo forfettario senza tener conto di altre agevolazioni, né spese, oneri e ammortamenti, diversi dagli interessi sui debiti, sui costi di prestiti finanziari e versamenti periodici a titolo di diritti enfiteutici o di superficie.

12 Ai sensi dell'art. 4, n. 2 della WIB, ove il calcolo dei redditi netti porti ad un importo negativo, siffatto importo

viene dedotto dal reddito lordo imponibile.

- 13 È pacifico che dall'applicazione dell'insieme di tali disposizioni consegue che, nel caso di un contribuente residente, gli interessi di un debito contratto per finanziare un'abitazione personale sono portati integralmente in deduzione dal reddito lordo e, di conseguenza, dal reddito imponibile, anche se tali interessi sono superiori al vantaggio che deriva al contribuente dall'abitare un'abitazione di sua proprietà.
- 14 Come constatato dal giudice del rinvio, se un contribuente residente trae un reddito negativo da un immobile ubicato in Belgio, tale componente negativa del reddito può essere dedotta dal reddito imponibile nei Paesi Bassi, fermo restando che, in un successivo esercizio nel corso del quale dovesse ricavarsi dallo stesso bene un reddito positivo, la riduzione diretta a evitare la doppia imposizione di tale reddito sarà calcolata deducendo tale perdita precedente da detto reddito positivo, in applicazione dell'art. 24, n. 1, punto 2, della convenzione fiscale, letto in combinato disposto con l'art. 3, n. 4, del decreto 21 dicembre 1989, sulla prevenzione della doppia imposizione (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989) (*Staatsblad* 1989, n. 594; in prosieguo: il «decreto del 1989»).

#### *Il regime tributario di un residente belga che percepisce redditi da lavoro nei Paesi Bassi*

- 15 Il regime tributario di un contribuente che percepisce redditi da lavoro nei Paesi Bassi e risiede in Belgio è determinato dalla WIB e dalla convenzione fiscale.
- 16 Ai sensi dell'art. 48 della WIB, l'imposta è prelevata, riguardo ai contribuenti non residenti, sul reddito nazionale imponibile, vale a dire il reddito nazionale lordo conseguito nel corso dell'anno civile.
- 17 In base all'art. 49, lett. c), della WIB, il reddito nazionale lordo consiste, in particolare, nel reddito globale conseguito da una persona non residente nei Paesi Bassi a titolo di redditi netti da lavoro, qualora si tratti di un impiego svolto o che è stato svolto nei Paesi Bassi, o ancora da beni immobili situati in tale Stato membro.
- 18 In linea di principio, ai sensi dell'art. 2, n. 2, della WIB, un cittadino olandese non residente nei Paesi Bassi, in servizio presso una persona giuridica di diritto pubblico olandese, è considerato residente nei Paesi Bassi. Lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) precisa che, dalla sua sentenza 12 marzo 1980 (n. 19180, BNB 1980/170) risulta tuttavia che, per i redditi che la convenzione fiscale attribuisce al Regno del Belgio, la determinazione della residenza prevista dall'art. 2, n. 2, della WIB deve essere disattesa a vantaggio delle disposizioni della detta convenzione.

#### **Causa principale e questione pregiudiziale**

- 19 Il sig. Renneberg, durante il mese di dicembre del 1993, ha trasferito la propria residenza dai Paesi Bassi in Belgio. Durante il 1996 e il 1997 ha occupato in Belgio un'abitazione di sua proprietà che aveva acquistato nel corso dell'anno 1993 e finanziato con un prestito ipotecario contratto presso una banca olandese.
- 20 Durante gli anni 1996 e 1997, il sig. Renneberg era impiegato nella funzione pubblica presso il comune olandese di Maastricht. In questi due anni ha conseguito l'integralità dei suoi redditi da lavoro nei Paesi Bassi.
- 21 In Belgio, il sig. Renneberg era debitore di un'imposta relativa alla sua abitazione, la cosiddetta imposta sulla proprietà immobiliare. È pacifico che i redditi negativi tratti dal sig. Renneberg dalla propria abitazione belga non hanno influito sull'importo di tale imposta.
- 22 Nell'ambito dell'imposizione dei redditi nei Paesi Bassi relativi agli anni fiscali 1996 e 1997, il sig. Renneberg ha chiesto la deduzione dai redditi negativi concernenti la sua residenza belga. Tale domanda verteva sulla differenza tra il valore locativo dell'abitazione e gli interessi ipotecari versati.
- 23 Nei Paesi Bassi, l'amministrazione finanziaria olandese ha stabilito gli avvisi d'imposizione per tali anni sulla base di un reddito imponibile, rispettivamente, di NLG 75 265 e di NLG 78 600, senza ammettere come voce di deduzione dai redditi olandesi del sig. Renneberg i redditi negativi concernenti la sua abitazione in Belgio. Stando alla dichiarazione fiscale di quest'ultimo, tali redditi negativi ammontavano a NLG 8 165 nel 1996 e a NLG 8 195 nel 1997.
- 24 I reclami avverso i suddetti avvisi d'imposizione hanno costituito oggetto di decisioni di rigetto.
- 25 Poiché il Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Corte d'appello di 's-Hertogenbosch), con due sentenze 31 ottobre 2002, ha respinto i ricorsi proposti dal sig. Renneberg avverso tali decisioni, quest'ultimo ha proposto ricorso in cassazione contro tali sentenze dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden.

- 26 Dalle constatazioni del giudice del rinvio risulta che il ricorrente nella causa principale, ai sensi dell'art. 4 della convenzione fiscale, deve essere considerato residente in Belgio.
- 27 Da ciò consegue che nei Paesi Bassi il sig. Renneberg non è considerato illimitatamente assoggettato ad imposta, ma è soggetto, per quanto riguarda i redditi la cui tassazione è attribuita dalla convenzione fiscale al Regno del Belgio, al regime applicabile ai contribuenti non residenti. Pertanto, i redditi negativi o positivi la cui imposizione spetta al Regno del Belgio in forza di tale convenzione non incidono sull'imposizione gravante sui redditi positivi o negativi che, conformemente alla stessa convenzione, sono imponibili nei Paesi Bassi.
- 28 Nell'ambito del suo ricorso, il sig. Renneberg ha invocato la sentenza della Corte 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225). Egli ha sostenuto che, avendo esercitato il proprio diritto alla libera circolazione garantito dall'art. 39 CE, deve poter avvalersi nei Paesi Bassi delle agevolazioni che ivi sono concesse ai contribuenti residenti poiché, per quanto riguarda i suoi redditi imponibili e il luogo in cui essi vengono conseguiti, egli si trova in una situazione molto simile a quella dei detti contribuenti.
- 29 Lo Hoge Raad der Nederlanden rileva che l'agevolazione fiscale di cui trattasi nella causa principale non è basata sulla situazione personale e familiare del contribuente, a differenza delle agevolazioni in discussione nella causa che ha originato la citata sentenza Schumacker.
- 30 Tale giudice ritiene che, diversamente dalla presa in considerazione, in sede di imposizione diretta, della situazione personale e familiare in forza del principio di progressività, la possibilità di imputare, all'interno di un medesimo sistema tributario, i redditi negativi appartenenti ad una determinata categoria di redditi sui redditi positivi rientranti in un'altra categoria non costituisca una caratteristica universale dell'imposizione diretta tale per cui il contribuente, che sia assoggettato ad imposta in vari Stati membri per essersi avvalso di un diritto alla libera circolazione garantito dal Trattato CE, debba poterne fruire in uno di tali Stati.
- 31 Ritenendo tuttavia che la causa principale ponga talune difficoltà interpretative del diritto comunitario, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli artt. 39 CE e 56 CE debbano essere interpretati nel senso che uno di tali articoli osta – o entrambi gli articoli ostano – a che un contribuente, il quale registri un saldo negativo per quanto riguarda i redditi derivanti dall'abitazione di sua proprietà da lui occupata nello Stato [membro] di sua residenza e tragga la totalità dei suoi redditi positivi, segnatamente redditi da lavoro, in un altro Stato membro diverso da quello di residenza, non venga autorizzato da questo altro Stato membro (...) a dedurre i redditi negativi dai suoi redditi da lavoro imponibili, mentre lo Stato [membro] di occupazione consente siffatta deduzione ai propri residenti».

- 32 Con lettera notificata il 4 aprile 2008, la Corte ha sottoposto al governo dei Paesi Bassi due quesiti scritti relativi a taluni aspetti del diritto tributario applicabile nei Paesi Bassi all'epoca dei fatti nella causa principale, a cui tale governo ha risposto con lettera depositata presso la cancelleria della Corte il 24 aprile 2008.

### **Sulla questione pregiudiziale**

- 33 Con la questione sollevata il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'art. 39 CE e/o l'art. 56 CE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale, in forza della quale un cittadino comunitario, non residente nello Stato membro in cui percepisce redditi che costituiscono la totalità o la quasi totalità delle proprie risorse imponibili, non può, ai fini della determinazione della base imponibile dei detti redditi in tale Stato membro, far valere redditi negativi concernenti una casa ad uso abitativo di sua proprietà situata in un altro Stato membro, mentre un residente nel primo Stato membro può far valere tali redditi negativi per la determinazione della base imponibile dei suoi redditi.

*Sulla questione pregiudiziale esaminata sotto il profilo dell'art. 39 CE*

Sull'applicabilità dell'art. 39 CE

- 34 In via preliminare, occorre precisare che non si è sostenuto che la situazione di una persona come il sig. Renneberg esulerebbe dall'ambito di applicazione della libera circolazione dei lavoratori, in quanto l'impiego occupato da tale persona costituirebbe un impiego nella pubblica amministrazione ai sensi dell'art. 39, n. 4, CE. Peraltro, il fascicolo non contiene alcuna indicazione in tal senso. È necessario, di conseguenza, partire dalla premessa che l'attività economica in questione nella causa principale non rientra negli impieghi che il n. 4 dell'art. 39 CE esclude dall'ambito di applicazione dei nn. 1-3 dello stesso articolo.

- 35 Secondo il governo dei Paesi Bassi, nonché, nelle proprie osservazioni scritte, la Commissione delle

Comunità europee, per quanto riguarda la libera circolazione dei lavoratori, nella fattispecie si tratta di una situazione puramente interna. Un cittadino olandese che continua ad esercitare le proprie attività economiche nei Paesi Bassi dopo il suo trasferimento in Belgio per motivi privati non avrebbe la qualità di lavoratore migrante e non si sarebbe avvalso del diritto alla libera circolazione dei lavoratori.

- 36 A tale riguardo occorre constatare che ogni cittadino comunitario, indipendentemente dal suo luogo di residenza e dalla sua cittadinanza, che eserciti un'attività lavorativa subordinata in uno Stato membro diverso da quello di residenza rientra nella sfera di applicazione dell'art. 39 CE (v. in particolare, in tal senso, sentenze 21 febbraio 2006, causa C-152/03, Ritter-Coulais, Racc. pag. I-1711, punto 31; 18 luglio 2007, causa C-212/05, Hartmann, Racc. pag. I-6303, punto 17, nonché causa C-182/06, Lakebrink e Peters-Lakebrink, Racc. pag. I-6705, punto 15; 11 settembre 2007, causa C-287/05, Hendrix, Racc. pag. I-6909, punto 46, e 17 gennaio 2008, causa C-152/05, Commissione/Germania, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 20).
- 37 Ne consegue che la situazione di un cittadino comunitario come il sig. Renneberg che, in seguito al trasferimento della propria residenza da un primo Stato membro ad un secondo Stato, esercita un'attività lavorativa subordinata in uno Stato membro diverso da quello di residenza rientra, dopo il detto trasferimento, nell'ambito di applicazione dell'art. 39 CE.
- 38 Di conseguenza, occorre esaminare se, come sostenuto dal ricorrente nella causa principale e dalla Commissione durante l'udienza, l'art. 39 CE osti, in una situazione simile a quella del sig. Renneberg, all'applicazione di una normativa nazionale come quella in oggetto nella causa principale.

Sulla libera circolazione dei lavoratori

– Osservazioni presentate alla Corte

- 39 Il governo dei Paesi Bassi, al pari del governo svedese, nell'ipotesi in cui la Corte ritenesse che l'art. 39 CE sia applicabile ad una situazione come quella di cui trattasi nella causa principale, considera che la differenza di trattamento nei confronti del sig. Renneberg rispetto ad un contribuente residente non è contraria all'art. 39 CE poiché essa risulterebbe esclusivamente dalla ripartizione del potere d'imposizione prevista dalla convenzione fiscale.
- 40 Secondo il governo dei Paesi Bassi, a causa di tale ripartizione, spetta esclusivamente al Regno del Belgio tener conto dei redditi negativi e positivi relativi all'abitazione belga del sig. Renneberg. Il Regno dei Paesi Bassi potrebbe tassare soltanto i redditi professionali di quest'ultimo e non sarebbe legittimato ad includere i suoi redditi immobiliari nella base imponibile. Il Trattato, d'altronde, non garantirebbe ad un cittadino dell'Unione europea che il trasferimento delle sue attività in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedeva fino a quel momento sia neutrale sotto il profilo fiscale.
- 41 Il detto governo ne deduce che la differenza di trattamento in questione nella causa principale si riferisce a situazioni che non sono obiettivamente paragonabili e non comporta, dunque, alcuna discriminazione.

- 42 Per contro, la Commissione considera in sostanza che, dal punto di vista dello Stato membro di occupazione, le situazioni di un residente e di un non residente che percepiscono la totalità o la quasi totalità dei loro redditi imponibili in tale Stato sono paragonabili. A suo parere, la normativa in questione nella causa principale pone in essere una disparità di trattamento tra queste due categorie di contribuenti sulla scorta del solo luogo di residenza. Tale differenza di trattamento fiscale comporterebbe una discriminazione indiretta vietata dall'art. 39 CE dato che, nei Paesi Bassi, i redditi negativi concernenti un'abitazione in Belgio sono presi in considerazione nel caso di un contribuente residente, ma non lo sono in quello di un contribuente non residente.

– Giudizio della Corte

- 43 Da una giurisprudenza costante risulta che l'insieme delle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione delle persone è volto a facilitare, ai cittadini comunitari, l'esercizio di attività professionali di qualsivoglia natura sul territorio della Comunità europea ed osta ai provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora intendano svolgere un'attività economica sul territorio di un altro Stato membro (v., in particolare, sentenza 13 novembre 2003, causa C-209/01, Schilling e Fleck-Schilling, Racc. pag. I-13389, punto 24, e citate sentenze Ritter-Coulais, punto 33; Lakebrink e Peters-Lakebrink, punto 17, nonché Commissione/Germania, punto 21).
- 44 Dalla giurisprudenza richiamata ai punti 36 e 43 della presente sentenza si può dedurre che l'insegnamento che si trae da quest'ultimo punto riguarda i provvedimenti che potrebbero sfavorire i cittadini comunitari che svolgono un'attività professionale in uno Stato membro diverso da quello di residenza, il che comprende in

particolare i cittadini comunitari che intendono continuare ad esercitare un'attività economica in un dato Stato membro dopo aver trasferito la residenza in un altro Stato membro.

- 45 Dalla decisione di rinvio risulta che, a differenza di coloro che lavorano e risiedono nei Paesi Bassi, il sig. Renneberg, che lavora nei Paesi Bassi pur risiedendo in Belgio, non ha il diritto, secondo la legislazione olandese, di domandare la presa in considerazione dei redditi negativi collegati al proprio bene immobiliare ubicato in Belgio ai fini della determinazione della base imponibile dei suoi redditi percepiti nei Paesi Bassi.
- 46 Di conseguenza, secondo una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale, il trattamento riservato ai contribuenti non residenti è meno vantaggioso di quello di cui si avvalgono i contribuenti residenti.
- 47 Pertanto, è necessario esaminare se, come sostenuto dai governi dei Paesi Bassi e svedese, tale differenza di trattamento fiscale che colpisce i contribuenti non residenti nello Stato membro interessato possa non essere contraria all'art. 39 CE, poiché essa si baserebbe sulla ripartizione del potere d'imposizione prevista da una convenzione preventiva della doppia imposizione come la convenzione fiscale.
- 48 Certamente, in forza di una giurisprudenza costante, gli Stati membri, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione comunitaria, conservano la competenza a determinare i criteri d'imposizione sui redditi e sul patrimonio al fine di eliminare, se del caso mediante convenzioni, le doppie imposizioni. In tale contesto gli Stati membri sono liberi, nell'ambito di convenzioni bilaterali dirette ad evitare le doppie imposizioni, di stabilire gli elementi di collegamento per la ripartizione della competenza tributaria (v., in particolare, sentenze 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 57; 12 dicembre 2002, causa C-385/00, de Groot, Racc. pag. I-11819, punto 93, e 19 gennaio 2006, causa C-265/04, Bouanich, Racc. pag. I-923, punto 49).
- 49 Nella fattispecie, adottando gli artt. 6 e 19, n. 1, della convenzione fiscale, il Regno dei Paesi Bassi e il Regno del Belgio si sono avvalsi della libertà di fissare i criteri di collegamento di loro scelta ai fini della determinazione delle rispettive competenze tributarie. In tal senso, a norma dell'art. 6 di tale convenzione, spetta al Regno del Belgio tassare i redditi provenienti da un bene immobile situato sul suo territorio, mentre, in base all'art. 19, n. 1, di detta convenzione, gli stipendi di un agente della funzione pubblica olandese come il sig. Renneberg sono assoggettati ad imposta nei Paesi Bassi.
- 50 Tuttavia, tale ripartizione della competenza tributaria non consente agli Stati membri di applicare misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal Trattato (v., in tal senso, sentenze Bouanich, cit., punto 50; 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Racc. pag. I-11673, punto 54, e 8 novembre 2007, causa C-379/05, Amurta, Racc. pag. I-9569, punto 24).
- 51 Infatti, per quanto riguarda l'esercizio del potere d'imposizione così ripartito nell'ambito di convenzioni bilaterali preventive della doppia imposizione, gli Stati membri sono tenuti ad adeguarsi alle norme comunitarie (v., in tal senso, citate sentenze Saint-Gobain ZN, punto 58, e Bouanich, punto 50) e, più in particolare, a rispettare il principio del trattamento nazionale per quanto riguarda i cittadini degli altri Stati membri e i propri cittadini che si sono avvalsi delle libertà garantite dal Trattato (v. sentenza de Groot, cit., punto 94).
- 52 Nel contesto della causa principale, va constatato che il fatto che le parti alla convenzione fiscale si siano avvalse della libertà di stabilire gli elementi di collegamento ai fini della determinazione della rispettiva competenza tributaria non significa per questo che il Regno dei Paesi Bassi sia privato di qualunque competenza a prendere in considerazione, ai fini della determinazione della base imponibile con riferimento ai redditi di un contribuente non residente che percepisce la parte essenziale o la totalità dei suoi redditi imponibili nei Paesi Bassi, i redditi negativi riguardanti un immobile situato in Belgio.
- 53 Occorre infatti constatare, al pari dell'avvocato generale al paragrafo 81 delle sue conclusioni, che, per quanto riguarda i contribuenti residenti, il solo fatto che questi ultimi percepiscano redditi relativi ad un immobile situato sul territorio del Regno del Belgio sui quali tale Stato membro esercita la sua competenza tributaria non osta a che il Regno dei Paesi Bassi includa tali redditi immobiliari nella base imponibile al fine di calcolare l'imposta sui redditi che dev'essere pagata dai detti contribuenti.
- 54 Tale circostanza, messa in evidenza dal giudice del rinvio, è stata del resto confermata dal governo dei Paesi Bassi nelle sue risposte ai quesiti scritti rivoltigli dalla Corte.
- 55 Più precisamente, per quanto riguarda i redditi positivi concernenti un immobile situato in Belgio che sono inclusi nella base dell'imposta che deve essere pagata nei Paesi Bassi ai sensi dell'art. 24, n. 1, punto 1, della convenzione fiscale, viene concessa una riduzione dell'imposta proporzionale alla quota di tali redditi nella base imponibile, conformemente alle modalità previste dall'art. 24, n. 1, punto 2, della convenzione fiscale, al fine di evitare la doppia imposizione.

- 56 Quanto ai redditi negativi concernenti un immobile situato in Belgio, dalla decisione di rinvio e dalle risposte del governo dei Paesi Bassi ai quesiti scritti rivoltigli dalla Corte risulta che essi sono presi in considerazione ai fini della determinazione del reddito imponibile dei contribuenti residenti e che, nell'ipotesi in cui dallo stesso bene venga tratto un reddito estero positivo nel corso di un esercizio fiscale successivo, la riduzione diretta ad evitare la doppia imposizione di tale reddito positivo sarebbe calcolata deducendo il reddito negativo precedente dal detto reddito positivo, conformemente all'art. 3, n. 4, del decreto del 1989, che rientra nelle disposizioni sulla compensazione delle perdite contenute nella normativa olandese diretta ad evitare la doppia imposizione, alle quali rinvia l'art. 24, n. 1, punto 2, della convenzione fiscale.
- 57 Dato che tale convenzione non osta alla presa in considerazione, ai fini del calcolo dell'imposta sui redditi di un contribuente residente, dei redditi negativi relativi ad un bene immobile situato in Belgio, risulta che, contrariamente alla tesi del governo dei Paesi Bassi, il diniego di deduzione opposto ad un contribuente come il sig. Renneberg non deriva dalla scelta effettuata nella stessa convenzione di attribuire allo Stato membro nel cui territorio è situato l'immobile in questione la competenza a tassare i redditi immobiliari dei contribuenti rientranti nell'ambito di applicazione di detta convenzione.
- 58 Il fatto che i redditi negativi di cui trattasi siano presi in considerazione oppure no dipende dunque, in realtà, dall'esistenza o dalla mancanza in capo ai detti contribuenti dello status di residenti nei Paesi Bassi.
- 59 Orbene, per quanto riguarda la fiscalità diretta, la Corte ha certamente riconosciuto, nelle cause relative alla tassazione dei redditi delle persone fisiche, che la situazione dei residenti e quella dei non residenti in un dato Stato membro non sono di regola analoghe, in quanto presentano differenze oggettive per quanto attiene sia alla fonte dei redditi sia alla capacità contributiva personale del contribuente o alla presa in considerazione della situazione personale e familiare (sentenza 22 marzo 2007, causa C-383/05, Talotta, Racc. pag. I-2555, punto 19 e la giurisprudenza ivi citata).
- 60 La Corte ha tuttavia precisato che, in presenza di un'agevolazione tributaria il cui godimento venga rifiutato ai non residenti, una disparità di trattamento tra queste due categorie di contribuenti può essere qualificata come una discriminazione ai sensi del Trattato qualora non sussista alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento su tale punto tra le dette categorie (sentenza Talotta, cit., punto 19 e la giurisprudenza ivi citata).
- 61 È quanto avviene, in particolare, nel caso in cui un contribuente non residente non percepisca redditi significativi nello Stato membro di residenza e tragga la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato membro di occupazione, ragion per cui lo Stato membro di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare (v., in particolare, citate sentenze Schumacker, punto 36, nonché Lakebrink e Peters-Lakebrink, punto 30).
- 62 In una situazione del genere, la discriminazione consiste nel fatto che la situazione personale e familiare di un non residente che percepisce, in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede, la parte essenziale dei suoi redditi e la quasi totalità dei suoi redditi familiari non è presa in considerazione né nello Stato membro di residenza né in quello di occupazione (citare sentenze Schumacker, punto 38, nonché Lakebrink e Peters-Lakebrink, punto 31).
- 63 Al punto 34 della citata sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink, la Corte ha precisato che la portata della giurisprudenza scaturita dalla citata sentenza Schumacker si estende a tutte le agevolazioni tributarie collegate alla capacità contributiva del non residente che non siano concesse né nello Stato membro di residenza né nello Stato membro di occupazione.
- 64 Tale giurisprudenza si applica ad una situazione simile a quella oggetto della causa principale.
- 65 Infatti, un contribuente come il sig. Renneberg non può domandare, ai fini della determinazione della base dell'imposta sui redditi da lavoro che egli versa nei Paesi Bassi, la presa in considerazione delle perdite locative di un immobile di sua proprietà ubicato in Belgio, contrariamente al contribuente che risiede e lavora nei Paesi Bassi e che, qualora subisca perdite locative inerenti vuoi a un immobile ubicato nei Paesi Bassi che occupa personalmente, vuoi a un immobile ubicato in Belgio che non occupa personalmente in modo permanente, può far valere tali perdite ai fini della determinazione della base dell'imposta sui redditi nei Paesi Bassi.
- 66 Nei limiti in cui, sebbene residente in uno Stato membro, una persona come il sig. Renneberg tragga la parte essenziale dei propri redditi imponibili da un'attività lavorativa subordinata svolta in un altro Stato membro senza conseguire alcun reddito significativo nello Stato membro di residenza, essa si trova, ai fini della presa in considerazione della sua capacità contributiva, in una situazione obiettivamente paragonabile, rispetto allo

Stato membro di occupazione, a quella di un residente di tale ultimo Stato membro che eserciti ugualmente un'attività retribuita in quest'ultimo.

67 Orbene, risulta che, non essendo debitore, nello Stato membro di residenza, dell'imposta sulle persone fisiche a titolo di redditi immobiliari all'infuori dell'imposta sulla proprietà immobiliare percepita anticipatamente, tale persona non ha la possibilità di domandare la presa in considerazione dei redditi negativi collegati al suo bene immobile situato in tale Stato membro e si vede peraltro privata di qualunque possibilità di far valere tali redditi negativi ai fini della determinazione della base dei suoi redditi imponibili nello Stato membro di occupazione.

68 L'art. 39 CE esige dunque, in linea di principio, che, in una situazione come quella del sig. Renneberg, i redditi negativi relativi ad un'abitazione situata nello Stato membro di residenza siano presi in considerazione dalle autorità tributarie dello Stato membro di occupazione ai fini della determinazione della base dei redditi imponibili in tale ultimo Stato.

69 A tale riguardo va sottolineato che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 84 delle sue conclusioni, l'estensione da parte del Regno dei Paesi Bassi del trattamento riservato ai contribuenti residenti ai contribuenti non residenti che percepiscono, come il sig. Renneberg, la totalità o la quasi totalità dei loro redditi imponibili nei Paesi Bassi non comprometterebbe i diritti del Regno del Belgio ai sensi della convenzione fiscale e non imporrebbe a quest'ultimo alcun nuovo obbligo.

70 Peraltro, occorre ricordare che, al punto 101 della citata sentenza de Groot, la Corte ha dichiarato che i meccanismi impiegati per eliminare la doppia imposizione o i sistemi tributari nazionali che hanno l'effetto di eliminarla o di attenuarla devono tuttavia assicurare ai contribuenti degli Stati membri interessati che, globalmente, l'insieme della loro situazione familiare e personale sarà debitamente preso in considerazione, quale che sia il modo in cui gli Stati membri interessati si sono ripartiti tale obbligo, pena 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 tributarie nazionali. Tenuto conto del principio sancito nella citata sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink, richiamato al punto 63 della presente sentenza, tali considerazioni si applicano ugualmente riguardo alla presa in considerazione della capacità contributiva globale dei lavoratori.

71 Nei limiti in cui, come esposto al punto 56 della presente sentenza, il Regno dei Paesi Bassi prende in considerazione, per la determinazione della base dell'imposta sui redditi dovuta dai contribuenti residenti, i redditi negativi concernenti un immobile situato in Belgio, è anche tenuto, riguardo ai residenti di tale ultimo Stato membro che percepiscono la totalità o la quasi totalità dei loro redditi imponibili nei Paesi Bassi e non conseguono alcun reddito significativo nello Stato membro di residenza, a prendere in considerazione questi stessi redditi negativi per i medesimi fini, altrimenti la situazione di questi ultimi contribuenti non sarebbe presa in considerazione, a tale riguardo, in nessuno dei due Stati membri interessati.

72 Occorre, tuttavia, esaminare l'argomento dedotto dal governo dei Paesi Bassi in base al quale le conseguenze tributarie negative derivanti per il sig. Renneberg dall'acquisto della sua abitazione in Belgio risulterebbero dalla disparità esistente tra i regimi tributari interni dei due Stati membri interessati.

73 Secondo questo governo, tale disparità consiste nel fatto che la fiscalità olandese consente di dedurre gli interessi ipotecari dai redditi da lavoro, mentre la fiscalità belga non conoscerebbe tale possibilità. Secondo il diritto tributario belga, infatti, gli interessi ipotecari non potrebbero mai essere imputati su redditi diversi dai redditi immobiliari. Pertanto, anche se l'interessato avesse conseguito un reddito da lavoro in Belgio, il saldo negativo degli interessi ipotecari non avrebbe potuto essere dedotto da tale reddito.

74 A parere del detto governo, non è l'applicazione del sistema olandese stesso che avrebbe conseguenze tributarie svantaggiose per il sig. Renneberg, ma piuttosto il fatto che la fiscalità belga consenta meno ampiamente del regime olandese di dedurre gli interessi ipotecari. L'impossibilità per il sig. Renneberg di ottenere in Belgio la presa in considerazione dei suoi redditi negativi sarebbe la conseguenza del trasferimento della propria residenza in tale Stato membro e non dell'applicazione della normativa tributaria olandese. Orbene, qualora una restrizione alle libertà garantite dal Trattato risulti semplicemente dalla disparità esistente tra le fiscalità nazionali, essa non sarebbe vietata dal diritto comunitario.

75 A tale riguardo, occorre osservare che la differenza di trattamento di cui trattasi nella causa principale non deriva, contrariamente a quanto allegato dal governo dei Paesi Bassi, dalla semplice disparità esistente tra le normative tributarie nazionali di cui trattasi. Infatti, supponendo che il sistema belga d'imposta sui redditi sia così come descritto da tale governo, anche se il Regno del Belgio consentisse la presa in considerazione di perdite quali quelle oggetto della causa principale ai fini della determinazione della base imponibile sui redditi dei suoi residenti, un contribuente che versa in una situazione come quella del sig. Renneberg, il quale percepisce la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi nei Paesi Bassi, non potrebbe comunque trarre profitto da siffatta agevolazione.



- 76 Occorre, peraltro, disattendere un altro argomento dedotto in tale contesto dal governo dei Paesi Bassi in udienza, e relativo, in sostanza, al rischio di una doppia presa in considerazione delle perdite relative all'immobile di un contribuente non residente, situato in Belgio.
- 77 Da un lato, infatti, la normativa nazionale in materia di doppia imposizione, letta in combinato disposto con l'art. 24, n. 1, punto 2, della convenzione fiscale, tende ad evitare la realizzazione di tale rischio per quanto riguarda i contribuenti residenti che subiscono perdite di redditi inerenti ad un immobile ubicato in Belgio, la cui situazione può essere paragonata a quella di un contribuente non residente come il sig. Renneberg.
- 78 D'altro lato, la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15), nell'ipotesi in cui una parte delle operazioni di un contribuente fosse effettuata nel territorio di uno Stato membro diverso da quello in cui esso esercita la sua attività lavorativa subordinata, può essere invocata da uno Stato membro per ottenere, da parte delle competenti autorità di un altro Stato membro, tutte le informazioni idonee a consentirgli di determinare correttamente l'ammontare delle imposte sui redditi o tutte le informazioni che esso ritenga necessarie per valutare l'ammontare esatto dell'imposta sui redditi dovuta da un soggetto passivo in relazione alla normativa che esso applica (v., in tal senso, sentenza 26 giugno 2003, causa C-422/01, Skandia e Ramstedt, Racc. pag. I-6817, punto 42).
- 79 Di conseguenza, come sostenuto dalla Commissione in udienza, una differenza di trattamento come quella di cui trattasi nella causa principale, che è basata sulla residenza, presenta un carattere discriminatorio poiché, mentre i redditi immobiliari negativi concernenti un immobile situato in un altro Stato membro sono presi in considerazione dallo Stato membro interessato per stabilire la base imponibile dei redditi, in particolare da lavoro, dei contribuenti che lavorano e risiedono in tale ultimo Stato membro, essi non lo possono essere nel caso di un contribuente che trae la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi imponibili da un'attività lavorativa subordinata svolta in questo stesso Stato membro, ma che non vi risiede.
- 80 Ne discende che una normativa nazionale quale quella di cui trattasi nella causa principale rappresenta un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori, vietata, in linea di principio, dall'art. 39 CE.
- 81 Si deve tuttavia verificare se tale ostacolo sia ammissibile. Secondo la giurisprudenza della Corte, un provvedimento restrittivo delle libertà fondamentali garantite dal Trattato può essere ammesso solo se persegue uno scopo legittimo compatibile con il Trattato ed è giustificato da ragioni imperative di interesse generale. È tuttavia ancora necessario, in tal caso, che l'applicazione di simile provvedimento sia atta a garantire la realizzazione dell'obiettivo che esso persegue e non ecceda quanto necessario per raggiungere tale obiettivo (v. in particolare, in tal senso, sentenze 17 marzo 2005, causa C-109/04, Kranemann, Racc. pag. I-2421, punto 33, e 11 gennaio 2007, causa C-40/05, Lyyski, Racc. pag. I-99, punto 38).
- 82 Orbene, nessuna eventuale giustificazione è stata invocata da parte dei governi che hanno presentato osservazioni alla Corte, né è stata evocata dal giudice del rinvio.
- 83 Pertanto, l'art. 39 CE osta a che, nella situazione di un contribuente non residente, come il sig. Renneberg, che percepisce la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi imponibili in uno Stato membro, l'amministrazione finanziaria di tale Stato membro rifiuti di prendere in considerazione i redditi locativi negativi concernenti beni immobili situati in un altro Stato membro.
- 84 Alla luce delle considerazioni sin qui illustrate, occorre risolvere la questione proposta dichiarando che l'art. 39 CE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nella causa principale, in forza della quale un cittadino comunitario non residente nello Stato membro in cui percepisce redditi che costituiscono la totalità o la quasi totalità delle sue risorse imponibili non può, ai fini della determinazione della base imponibile dei detti redditi in tale Stato membro, far valere i redditi negativi concernenti una casa ad uso abitativo di sua proprietà situata in un altro Stato membro, mentre un residente nel primo Stato membro può far valere tali redditi negativi ai fini della determinazione della base imponibile dei suoi redditi.

Sulla questione pregiudiziale relativa all'art. 56 CE

- 85 Alla luce della soluzione fornita alla questione posta riguardo alle implicazioni dell'art. 39 CE sull'applicabilità di una normativa tributaria come quella oggetto della causa principale, non è necessario esaminare se le disposizioni del Trattato in materia di libera circolazione dei capitali ostino parimenti ad una siffatta normativa.

## **Sulle spese**

86 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

**L'art. 39 CE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale, in forza della quale un cittadino comunitario non residente nello Stato membro in cui percepisce redditi che costituiscono la totalità o la quasi totalità delle sue risorse imponibili non può, ai fini della determinazione della base imponibile dei detti redditi in tale Stato membro, far valere i redditi negativi concernenti una casa ad uso abitativo di sua proprietà situata in un altro Stato membro, mentre un residente nel primo Stato membro può far valere tali redditi negativi ai fini della determinazione della base imponibile dei suoi redditi.**

Firme

---

\* Lingua processuale: l'olandese.