

Conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi del 25 giugno 2008

R. H. H. Renneberg contro Staatssecretaris van Financiën

Domanda di pronuncia pregiudiziale: Hoge Raad der Nederlanden - Paesi Bassi

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

Causa C-527/06

raccolta della giurisprudenza 2008 pagina I-07735

I – Introduzione

1. Nel presente procedimento la Corte è stata adita con una domanda di pronuncia pregiudiziale vertente, in sostanza, sulla questione se l'art. 39 CE e/o l'art. 56 CE ostino a che uno Stato membro neghi a un contribuente non residente, che percepisce la totalità (o la quasi totalità) dei suoi redditi professionali imponibili nel detto Stato membro, la deduzione, sull'imposizione dei detti redditi, delle perdite di redditi locativi inerenti ad un immobile ubicato nello Stato membro di residenza del contribuente, mentre il primo Stato membro (lo Stato membro di occupazione) concede una siffatta deduzione ai contribuenti che risiedono e lavorano nel suo territorio.

2. Come illustrerò nel corso di queste conclusioni, si tratta di valutare se l'indirizzo tracciato dalla giurisprudenza Schumacker (2), quale recentemente precisato dalla sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink (3), nonché dalla sentenza Ritter-Coulais (4) siano pienamente applicabili in una fattispecie come quella di cui alla causa principale, la quale verte innanzitutto sull'applicazione delle disposizioni di una convenzione fiscale per la prevenzione della doppia imposizione conclusa fra i due Stati membri interessati.

II – Il contesto normativo

A – Diritto internazionale pattizio

3. L'art. 4, n. 1, della convenzione intesa ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e a regolare talune altre questioni in materia tributaria, firmata il 19 ottobre 1970 tra il Regno del Belgio e il Regno dei Paesi Bassi (in prosieguo: la «convenzione fiscale bilaterale») (5), 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 bilaterale dispone:

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

5. L'art. 19, n. 1, della convenzione fiscale bilaterale, facendo riferimento all'imposta sulle remunerazioni dei pubblici funzionari, 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. Ai sensi dell'art. 24, n. 1, punto 1, della convenzione fiscale bilaterale, e al fine di evitare la doppia imposizione per quanto riguarda i residenti olandesi, il Regno dei Paesi Bassi può, nel calcolare l'imposta dei suoi residenti, includere nella base imponibile gli elementi del reddito e del patrimonio che, conformemente alle disposizioni della convenzione fiscale bilaterale, sono imponibili in Belgio.

7. L'art. 24, n. 1, punto 2, della detta convenzione prevede che, fatta salva l'applicazione delle disposizioni sulla compensazione delle perdite comprese nella 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 fiscale bilaterale e l'importo del reddito totale o del patrimonio totale costituente la base imponibile considerata al punto 1.

8. L'art. 25, n. 3, della convenzione fiscale bilaterale, intitolato «Non discriminazione», dispone che «le persone fisiche non residenti in uno degli Stati beneficiano nell'altro Stato delle deduzioni personali, detrazioni e riduzioni che vengono concesse da tale altro Stato ai propri residenti in ragione della loro situazione o dei loro oneri di famiglia».

B – La normativa nazionale

9. L'art. 1 della legge olandese sull'imposta sul reddito (Nederlandse wet op de Inkomstenbelasting) 16 dicembre 1964 (in prosieguo: la «WIB») (6), definisce i contribuenti «nazionali» (in prosieguo: i «contribuenti residenti») come persone fisiche che risiedono nei Paesi Bassi in contrapposizione ai contribuenti «stranieri» (in prosieguo: i «contribuenti non residenti»), persone fisiche che non risiedono in tale Stato membro, ma ivi percepiscono redditi.

10. I contribuenti residenti nei Paesi Bassi sono assoggettati all'imposta sulla totalità dei loro redditi e i contribuenti non residenti lo sono solo su taluni dei loro redditi provenienti dai Paesi Bassi.

11. Per quanto riguarda i contribuenti residenti, la base imponibile è costituita dal reddito lordo mondiale diminuito delle perdite deducibili. Il reddito lordo comprende in particolare i redditi netti da lavoro e da patrimonio, tra i quali l'agevolazione consistente per il contribuente nell'occupare personalmente un'abitazione di sua proprietà.

12. In forza 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.

13. 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.

14. È pacifico che dall'applicazione dell'insieme di tali disposizioni consegue che, nel caso di contribuente residente, gli interessi di un debito contratto per finanziare un'abitazione personale sono portati integralmente in deduzione del reddito lordo e, di conseguenza, del reddito imponibile, anche se tali interessi sono superiori al vantaggio che deriva al contribuente dall'abitare personalmente un'abitazione di sua proprietà.

15. Come constatato dal giudice del rinvio, se un residente nei Paesi Bassi trae un reddito negativo da un immobile situato in Belgio, tale componente negativa del reddito può essere dedotta dal resto del reddito (olandese) fermo restando che, in un successivo esercizio nel corso del quale dovesse ricavarsi da tale immobile un reddito positivo, la deduzione per evitare la doppia imposizione sarà calcolata deducendo tale perdita da tale reddito positivo (art. 24, n. 1, punto 2, della convenzione fiscale bilaterale, letto in combinato con l'art. 3, n. 4, del decreto del 1989 sulla prevenzione della doppia imposizione).

C – Il regime tributario di un contribuente residente in Belgio che percepisce redditi professionali nei Paesi Bassi

16. Se, in linea di principio, in forza dell'art. 2, n. 2, della WIB, il cittadino olandese non residente nei Paesi Bassi, al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico olandese, è considerato risiedere nei Paesi Bassi, il giudice a quo precisa che dalla giurisprudenza dello Hoge Raad der Nederlanden risulta tuttavia che per i redditi che la convenzione fiscale bilaterale attribuisce al Regno del Belgio, la determinazione della residenza operata sulla base dell'art. 2, n. 2, della WIB deve essere disattesa a vantaggio delle disposizioni della detta convenzione.

17. Di conseguenza, da quanto accertato dal giudice del rinvio risulta che il ricorrente nella causa principale, il sig. Renneberg, è, ai sensi dell'art. 4 della convenzione fiscale bilaterale, da considerare persona residente in Belgio.

18. Da ciò consegue che nei Paesi Bassi il sig. Renneberg non è considerato illimitatamente assoggettato ad imposta e che egli è ivi assoggettato, per quanto riguarda i redditi che la convenzione fiscale bilaterale attribuisce al Regno del Belgio, al regime in vigore per i contribuenti non residenti. Quindi, i redditi negativi o positivi la cui imposizione spetta al Regno del Belgio in forza della convenzione fiscale bilaterale sono privi di incidenza sull'imposizione dei redditi positivi o negativi che questa stessa convenzione attribuisce al Regno dei Paesi Bassi.

III – La controversia di cui alla causa principale e la questione pregiudiziale

19. Il sig. Renneberg, cittadino olandese, emigrava dai Paesi Bassi in Belgio nel dicembre 1993. Durante il 1996 e il 1997 occupava in Belgio un'abitazione di sua proprietà che aveva acquistato nel 1993 e finanziata da un prestito ipotecario contratto presso una banca olandese.

20. Durante questi due stessi anni, il sig. Renneberg era impiegato nella funzione pubblica presso il comune olandese di Maastricht e conseguiva l'integralità dei suoi redditi professionali nei Paesi Bassi.

21. In Belgio, il sig. Renneberg era debitore d'imposta a titolo della sua propria abitazione, e cioè dell'imposta immobiliare.

22. Nei Paesi Bassi, l'ispettore delle imposte emanava per gli anni 1996 e 1997 avvisi di accertamento per un reddito imponibile di NLG 75 265 e, rispettivamente, di NLG 78 600, senza ammettere come voce di deduzione dagli altri redditi (olandesi) i redditi negativi della sua abitazione belga, e cioè il saldo risultante dalla differenza tra il valore locativo dell'abitazione e gli interessi ipotecari pagati. Stando alla dichiarazione dei redditi del sig. Renneberg, tali importi (negativi) ammontavano a NLG 8 165 nel 1996 e a NLG 8 195 nel 1997.

23. L'ispettore delle imposte teneva fermi gli avvisi di accertamento avverso i quali il sig. Renneberg aveva proposto un reclamo.

24. Poiché il Gerechtshof te 's-Hertogenbosch respingeva i ricorsi che il sig. Renneberg aveva proposto avverso tali decisioni, questi adiva lo Hoge Raad der Nederlanden con un ricorso per cassazione avverso le dette decisioni.

25. Lo Hoge Raad der Nederlanden rileva, da un lato, che il sig. Renneberg invoca la citata giurisprudenza Schumacker, e, dall'altro lato, che l'agevolazione fiscale di cui trattasi nella causa principale non è basata sulla situazione personale e familiare del contribuente.

26. Esso ritiene che, diversamente da quanto avviene nell'imposizione diretta, in cui si tiene conto della situazione personale e familiare in forza del principio di progressività, la possibilità di imputare – all'interno di un medesimo sistema tributario – redditi negativi provenienti da una data categoria di redditi su redditi positivi rientranti in un'altra categoria non costituisce una caratteristica universale dell'imposizione diretta tale per cui il contribuente, assoggettato ad imposta in vari Stati membri per essersi avvalso del diritto alla libera circolazione garantito dal Trattato CE, debba poterne fruire in uno di tali Stati membri.

27. Alla luce di quanto sopra, dopo aver sospeso il procedimento in attesa della sentenza della Corte nella causa Ritter-Coulais, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di adire la Corte con 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 da un'abitazione di sua proprietà da lui occupata nello Stato 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 (lo Stato di occupazione) a dedurre i redditi negativi dai suoi redditi da lavoro imponibili, mentre lo Stato di occupazione consente siffatta deduzione ai propri residenti».

IV – Il procedimento dinanzi alla Corte

28. Il sig. Renneberg, i governi olandese e svedese come pure la Commissione delle Comunità europee hanno presentato osservazioni scritte. Sono state altresì sentite le difese svolte dal governo olandese e dalla Commissione nell'udienza del 22 maggio 2008, nella quale le altre parti interessate non si erano fatte rappresentare.

V – Analisi

A – Sull'applicabilità delle libertà di circolazione

29. Nelle loro osservazioni scritte il governo olandese e la Commissione sostengono, in via principale, che né l'art. 39 CE né l'art. 56 CE sono applicabili in una situazione quale quella di cui alla causa principale. Per quanto riguarda la libera circolazione dei lavoratori, considerano, facendo riferimento alle sentenze Werner (7) e Turpeinen (8), che un cittadino di uno Stato membro non può avvalersi di una siffatta libertà quando ha lavorato permanentemente nel proprio Stato di origine e ha soltanto trasferito in un altro Stato membro il suo domicilio. Per quanto riguarda l'art. 56 CE, facendo riferimento alla sentenza van Hilten-van der Heijden (9), ritengono che il mero trasferimento di domicilio da uno Stato membro ad un altro non costituisca un movimento di capitali. La Commissione propone cionondimeno di esaminare la situazione all'origine della causa principale con riferimento all'art. 18 CE, proposta che è stata reiterata nel corso dell'udienza.

30. Da parte mia, pur non essendo insensibile all'argomento che fa riferimento all'art. 56 CE, non posso tuttavia condividere l'interpretazione restrittiva dell'art. 39 CE sostenuta dal governo olandese e dalla Commissione.

31. A tal riguardo siffatta interpretazione sembra confondere erroneamente la situazione di un cittadino di uno Stato membro, che in questo Stato sia lavoratore dipendente e che tenti di avvalersi della libera circolazione dei lavoratori nei confronti di questo stesso Stato membro al momento *del trasferimento iniziale* del suo domicilio a fini privati verso un altro Stato membro con quella di un cittadino che, pur conservando la sua attività di lavoratore dipendente nel suo Stato membro di origine, intenda avvalersi della libera circolazione dei lavoratori nei confronti di quest'ultimo *dopo aver trasferito il suo domicilio a fini privati in un altro Stato membro*, situazione che lo induce ad effettuare spostamenti quotidiani tra tali due Stati come lavoratore frontaliero.

32. Questa seconda ipotesi è appunto quella del sig. Renneberg. Infatti questi tenta di opporre l'applicazione delle disposizioni del Trattato in tema di libera circolazione dei lavoratori agli ostacoli che a suo parere sarebbero frapposti dal regime tributario del Regno dei Paesi Bassi, suo Stato di occupazione, facendo riferimento all'imposizione dei redditi da lui percepiti in questo Stato membro *dopo* il trasferimento del suo domicilio in Belgio a fini privati. Orbene, una situazione del genere rientra senz'altro nell'art. 39 CE.

33. Del resto, la Corte nelle recenti sentenze Hartmann e Hendrix (10) è pervenuta ad un'identica conclusione. Infatti, nella prima sentenza, dopo aver ricordato che la situazione all'origine della controversia di cui alla causa principale era quella di una persona che risiedeva, dopo aver trasferito il suo domicilio, in uno Stato membro diverso da quello nel quale svolgeva la sua attività lavorativa, la Corte ha giudicato che il trasferimento in Austria del sig. Hartmann per ragioni non professionali non giustificava che gli fosse negato lo status di lavoratore migrante da lui acquisito a partire dal momento in cui, successivamente al trasferimento del suo domicilio in Austria, egli esercitava pienamente il suo diritto alla libera circolazione dei lavoratori, recandosi in Germania per svolgere la sua attività lavorativa (11). Parimenti, nella sentenza Hendrix, la Corte ha considerato che la circostanza che il sig. Hendrix, cittadino olandese, aveva conservato un impiego nel suo Stato di origine, dopo il trasferimento del suo domicilio in Belgio, gli conferiva lo status di lavoratore migrante e lo faceva rientrare, per il periodo successivo al trasferimento del suo domicilio, nell'ambito di applicazione delle disposizioni del diritto comunitario sulla libertà di circolazione dei lavoratori (12).

34. La Corte non ha così fatto propria la tesi sviluppata dall'amministrazione olandese e dal governo del Regno Unito nelle loro osservazioni nella causa Hendrix secondo cui, in sostanza, si doveva trasporre, nell'ambito dell'art. 39 CE, la soluzione elaborata nella citata sentenza Werner, pronunciata nel settore della libertà di stabilimento (13). Per le ragioni ora esposte, ritengo che identica sorte debba essere riservata alle osservazioni del governo olandese e della Commissione vertenti sull'inapplicabilità dell'art. 39 CE nella presente fattispecie. La sentenza Turpeinen, invocata dalla Commissione per giustificare la sua disamina della causa principale con riferimento all'art. 18 CE, nulla toglie a tale valutazione. Infatti, in quella sentenza, la Corte ha escluso l'applicabilità dell'art. 39 CE a favore dell'art. 18 CE sulla base della circostanza che la sig.ra Turpeinen, cittadina finlandese, si era avvalso del diritto di soggiorno in un altro Stato membro solamente dopo il collocamento a riposo, senza alcuna intenzione di esercitare in quest'ultimo Stato (14) un'attività lavorativa subordinata (né a maggior ragione nel suo Stato di origine dal quale percepiva la sua pensione). Tale situazione si differenzia pertanto chiaramente da quella con la quale la Corte viene ora adita.

35. Ritengo pertanto che nulla osti a che la situazione di cui alla causa principale venga valutata alla luce dell'art. 39 CE (15).

36. Ciò considerato, si deve interpretare dapprima l'art. 39 CE, dato che la valutazione dell'applicabilità dell'art. 56 CE rivestirebbe utilità solo qualora la normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale risultasse compatibile con l'art. 39 CE, il che, come qui di seguito esposto, a mio parere non si dà nel caso di specie.

B – Sull'esistenza di una discriminazione indiretta vietata dall'art. 39 CE

37. Come ho già accennato nella parte introduttiva, la problematica che la Corte deve qui risolvere si riassume, a mio modo di vedere, nello stabilire se la citata giurisprudenza Schumacker, quale ulteriormente precisata nella citata sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink, nonché la soluzione accolta nella citata sentenza Ritter-Coulais, possano essere validamente trasposte in una situazione quale quella di cui alla causa principale.

38. Nel sancire il principio della libera circolazione dei lavoratori, l'art. 39 CE vieta ogni discriminazione fondata sulla nazionalità tra i lavoratori degli Stati membri (16). Questo divieto abbraccia così non soltanto le discriminazioni dirette o palesi in base alla cittadinanza, ma altresì quelle che, in applicazione di altri criteri di distinzione, pervengano al medesimo risultato (17).

39. Nella presente causa il regime tributario olandese si applica indipendentemente dalla nazionalità del contribuente interessato. Per contro, come risulta dalla decisione di rinvio, tale regime accorda ai contribuenti che risiedono e lavorano nei Paesi Bassi il diritto a che siano prese in considerazione le perdite di reddito locativo inerenti ad un immobile ubicato in un altro Stato membro nell'imposizione dei loro redditi professionali percepiti nei Paesi Bassi, escludendo i contribuenti non residenti che lavorano nei Paesi Bassi e subiscono analoghe perdite.

40. Benché la Corte abbia considerato che agevolazioni fiscali riservate ai soli residenti in uno Stato membro possono costituire una discriminazione indiretta in base alla nazionalità, è però necessario che la situazione dei residenti e quella dei non residenti siano paragonabili (18).

41. Orbene, in linea di principio, il reddito percepito nel territorio di uno Stato membro da un non residente costituisce perlopiù soltanto una parte del suo reddito globale, incentrato nel luogo della sua residenza. Inoltre il diritto tributario internazionale e il diritto comunitario riconoscono che la capacità contributiva personale del non residente derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali e economici, che corrisponde in genere al luogo in cui la persona interessata ha la sua residenza (19). Da ciò consegue che, in linea generale, il fatto che uno Stato membro non faccia fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al residente non è discriminatorio poiché queste due categorie di contribuenti non si trovano in una situazione paragonabile (20).

42. Tuttavia, secondo la costante giurisprudenza iniziata con la sentenza Schumacker, la Corte ha dichiarato che diverso era il caso in cui un non residente non percepisca redditi significativi nello Stato di residenza e tragga la parte essenziale dei suoi redditi imponibili da un'attività svolta nello Stato di occupazione, con la conseguenza che lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare (21). In effetti, nel caso 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, la discriminazione è data dal fatto che la situazione personale e familiare di siffatto non residente non è presa in considerazione né nello Stato di residenza né in quello di occupazione (22).

43. Le citate sentenze Ritter-Coulais, da un lato, e Lakebrink e Peters-Lakebrink, dall'altro, hanno segnato un'evoluzione nella giurisprudenza successiva alla citata sentenza Schumacker per quanto riguarda gli obblighi che incombono sullo Stato membro di occupazione dei non residenti che ivi percepiscono la totalità o la quasi totalità dei loro redditi professionali imponibili.

44. Nella citata sentenza Ritter-Coulais, la Corte era interpellata sulla questione se le libertà di circolazione sancite dal Trattato esigessero che persone fisiche, che percepivano in uno Stato membro (Germania) redditi da lavoro subordinato ed erano ivi illimitatamente imponibili, potessero fruire del diritto di chiedere che fossero prese in considerazione, sia ai fini della determinazione della base imponibile come pure dell'aliquota di imposizione dei detti redditi e in assenza di redditi positivi, perdite di reddito locativo inerenti ad una casa di abitazione che utilizzavano personalmente a tal fine che era ubicata in un altro Stato membro (Francia), alla stregua dei contribuenti residenti in Germania.

45. Si deve rilevare che la Corte non ha risolto la prima questione sollevata dal giudice del rinvio circa la presa in considerazione delle perdite di reddito locativo *ai fini della determinazione della base imponibile* in ragione del carattere ipotetico di tale questione ai fini della soluzione della controversia nella causa per la quale era stato adito il giudice nazionale (23). Tale questione è stata sollevata di nuovo nella presente causa direttamente, in un contesto che, tuttavia, come illustrerò più avanti, differisce sotto alcuni aspetti da quello di cui alla causa Ritter-Coulais.

46. Per quanto riguarda la soluzione data alla seconda questione relativa al calcolo dell'aliquota dell'imposta sul reddito professionale del non residente nello Stato membro di occupazione, la Corte ha dichiarato che l'art. 48 del Trattato osta a che uno Stato membro tratti in maniera differente le perdite di reddito locativo inerenti ad immobili ubicati al di fuori del territorio tedesco e i cui proprietari sono, perlopiù, non residenti come i coniugi Ritter-Coulais, e quelle inerenti ad immobili ubicati in Germania, subordinando esclusivamente la presa in considerazione dei primi, ai fini del calcolo dell'aliquota d'imposta, all'esistenza di redditi positivi della stessa natura (24).

47. È interessante osservare che, per quanto la situazione all'origine della controversia che opponeva i coniugi Ritter-Coulais all'amministrazione finanziaria tedesca riguardasse certamente lavoratori residenti in uno Stato membro ma che percepivano la totalità o la quasi totalità dei loro redditi in un altro Stato membro, la sentenza Ritter-Coulais non fa in alcun modo riferimento alla sentenza Schumacker, contrariamente al ragionamento seguito dall'avvocato generale Léger nelle sue conclusioni, il quale era basato essenzialmente sulle indicazioni da trarre da tale sentenza (25).

48. Questa omissione, certamente volontaria, potrebbe spiegarsi con la circostanza che le agevolazioni fiscali di cui trattavasi in quella causa corrispondevano non a quelle inerenti alla presa in considerazione della situazione personale e familiare dei contribuenti non residenti interessati, ai sensi della citata giurisprudenza Schumacker, ma più ampiamente alla presa in considerazione da parte dello Stato membro di occupazione della loro capacità contributiva, che comprende pertanto l'insieme dei loro redditi (26). Forse è parso quindi arduo alla Corte ricollegare la situazione di cui alla causa Ritter-Coulais alla linea giurisprudenziale avviata con la sentenza Schumacker.

49. Una spiegazione supplementare per l'omissione di ogni riferimento alla citata giurisprudenza Schumacker nella citata sentenza Ritter-Coulais può anche essere data dal fatto che la normativa tedesca di esame in quella causa non comportava *direttamente* una disparità di trattamento tra residenti e non residenti, ma escludeva che, ai fini della fissazione dell'aliquota d'imposta sui redditi dei soggetti passivi, venissero presi in considerazione i redditi locativi negativi provenienti da beni immobili ubicati in Francia *in assenza di redditi positivi*. Questa circostanza ha indotto la Corte a considerare che, siccome i proprietari di immobili ubicati al di fuori del territorio tedesco, che gli stessi occupavano personalmente, erano perlopiù non residenti, la normativa tedesca di cui trattavasi riservava loro un trattamento meno vantaggioso di quello di cui fruivano i lavoratori residenti in Germania nella loro propria casa (27).

50. La Corte sembra tuttavia aver fatto un passo ulteriore nella citata sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink, in una situazione simile a quella che ha dato luogo alla citata sentenza Ritter-Coulais, estendendo alla situazione dei coniugi Lakebrink la menzionata giurisprudenza Schumacker nella parte relativa agli obblighi che incombono sullo Stato membro di occupazione di non residenti che percepiscono la quasi totalità dei loro redditi in questo Stato.

51. Si deve ricordare che i coniugi Lakebrink, che lavoravano in Lussemburgo pur essendo residenti in Germania, non avevano il diritto, a differenza delle persone che lavorano e risiedono in Lussemburgo, in forza della normativa lussemburghese, di chiedere che fossero prese in considerazione le perdite di reddito locativo collegate con i loro beni immobili ubicati in Germania (che essi non occupavano personalmente) ai fini della fissazione dell'aliquota di imposizione dei loro redditi percepiti in Lussemburgo, i quali costituivano la parte essenziale del loro reddito imponibile.

52. Basandosi sulla citata giurisprudenza Schumacker, la Corte ha considerato, da un lato, che si configurava una discriminazione, ai sensi della detta giurisprudenza, dei lavoratori non residenti come i coniugi Lakebrink che non percepivano redditi nello Stato di residenza e traevano la totalità del loro reddito familiare da un'attività svolta nello Stato di occupazione (28). Dall'altro lato, al punto 34 della sentenza, la Corte ha esplicitato la ratio su cui si fonda la discriminazione accertata nella sentenza Schumacker, precisando che concerne *tutti i vantaggi fiscali collegati alla capacità contributiva del non residente che non sono presi in considerazione né nello Stato di residenza né nello Stato di occupazione* e adottando così il ragionamento da me esposto al paragrafo 36 delle conclusioni presentate in quella causa, facendo altresì rinvio all'analisi sviluppata dall'avvocato generale Léger ai paragrafi 97 e 99 delle sue conclusioni presentate nella causa che ha dato luogo alla citata sentenza Ritter-Coulais (29). La Corte ha altresì aggiunto, allo stesso punto della sentenza, che una siffatta capacità contributiva poteva peraltro essere qualificata come facente parte della *situazione personale* del non residente ai sensi della citata sentenza Schumacker. Da ciò ha pertanto dedotto che il rifiuto dell'amministrazione finanziaria di uno Stato membro, nel caso di specie il Granducato di Lussemburgo, di prendere in considerazione redditi locativi negativi ricavati da beni immobili di un contribuente situati all'estero costituiva una discriminazione vietata dall'art. 39 CE (30).

53. Nella citata sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink, la Corte pare quindi porre a carico dello Stato membro di occupazione di contribuenti non residenti che percepiscono la parte essenziale dei loro redditi professionali in tale Stato membro, la presa in considerazione, ai fini della fissazione dell'aliquota d'imposta sui detti redditi, della capacità contributiva dei detti contribuenti – comprese, pertanto, perdite locative subite da tali contribuenti inerenti ad un immobile ubicato nello Stato membro di loro residenza – a condizione che quest'ultimo Stato membro non tenga conto della detta capacità contributiva.

54. L'indicazione esposta al punto 34 *in fine* della citata sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink, secondo la quale la capacità contributiva del non residente fa *peraltro* parte della sua situazione personale ai sensi della menzionata giurisprudenza Schumacker riveste, a mio parere, il carattere di un *obiter dictum*. Tale precisazione mi pare alquanto azzardata per due ragioni essenziali.

55. Da un lato, sembra equiparare la capacità contributiva e la situazione personale del non residente mentre, secondo la sentenza Schumacker, la capacità contributiva deriva, semplicemente in parte, dalla presa in considerazione della situazione personale del contribuente.

56. D'altro lato, e per corollario, mentre la presa in considerazione di elementi riferentesi alla situazione personale e familiare di un contribuente porta necessariamente a ridurre l'imposta sul reddito che questi deve pagare, la presa in considerazione della capacità contributiva del contribuente, riconducibile quindi al complesso dei suoi redditi, è tale da comportare l'aumento dell'imposta dovuta. Ciò potrebbe verificarsi per esempio qualora lo Stato membro di occupazione dei contribuenti non residenti che ivi percepiscono la parte sostanziale dei loro redditi professionali dovesse esigere dai detti contribuenti, alla stregua dei contribuenti residenti, che questi includano tutti i redditi positivi di origine estera ai fini della determinazione della base imponibile e/o dell'aliquota impositiva consentendo loro di includervi altresì, eventualmente, tutti i redditi negativi aventi pari origine. Nel caso in cui siffatto contribuente non residente dovesse percepire unicamente redditi positivi ricavati all'estero, la presa in considerazione della sua capacità contributiva nello Stato membro di occupazione non ridurrebbe, in ultima analisi, l'imposta sui redditi che deve pagare, alla stregua dell'applicazione di una regola identica nei confronti del contribuente residente.

57. Pertanto, per quanto io condivida la valutazione risultante dalla citata sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink secondo la quale, se la situazione di un residente e di un non residente sono oggettivamente paragonabili dal punto di vista dello Stato membro di occupazione, la capacità contributiva del contribuente non residente deve essere presa in considerazione da questo Stato membro in modo analogo a quella del contribuente residente, sono tuttavia perplesso circa l'assimilazione risultante da tale sentenza tra la detta capacità contributiva e la situazione personale del contribuente ai sensi della menzionata giurisprudenza Schumacker, senza ulteriori precisazioni.

58. Ciò detto, a prescindere dalla questione del loro collegamento con la citata sentenza Schumacker, le soluzioni date dalla Corte nelle citate sentenze Ritter-Coulais e Lakebrink e Peters-Lakebrink approdano, a mio avviso, a risultati analoghi. Tale giurisprudenza esige pertanto che lo Stato membro di occupazione conceda ai non residenti che percepiscono la totalità o la quasi totalità dei loro redditi in tale Stato membro il diritto di chiedere, ai fini della fissazione dell'aliquota di imposta applicabile ai detti redditi, che siano presi in considerazione i loro redditi locativi negativi inerenti ad immobili ubicati nello Stato membro di residenza, sia che questi ultimi siano occupati personalmente (caso dei coniugi Ritter-Coulais) sia che non lo siano (caso dei coniugi Lakebrink) e sempreché analoghe agevolazioni fiscali non possono essere concesse da quest'ultimo Stato membro (31).

59. Il fatto che, contrariamente alla normativa tedesca in esame nella causa Ritter-Coulais, la normativa lussemburghese escludesse che fossero prese in considerazione, ai fini della fissazione dell'aliquota di imposta, sia perdite che profitti locativi inerenti agli immobili ubicati all'estero di cui erano proprietari i non residenti che lavoravano in Lussemburgo non ha costituito un elemento ostativo alla dichiarazione di incompatibilità di una normativa del genere con l'art. 39 CE, in assenza dell'invocazione formale, da parte dei governi che hanno presentato osservazioni nella citata causa Lakebrink e Peters-Lakebrink, di eventuali cause di giustificazione della disparità di trattamento evidenziata dalla Corte, come ad esempio la necessità di garantire la coerenza del regime tributario (32). A questo proposito, la qualificazione del provvedimento nazionale oggetto della causa Lakebrink e Peters-Lakebrink come costitutivo di una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità, contrariamente alla qualificazione accolta nella sentenza Ritter-Coulais di provvedimento che svantaggia i non residenti sembra basarsi sulla circostanza che la normativa lussemburghese, al contrario della normativa tedesca oggetto della citata causa Ritter-Coulais, istituiva una disparità di trattamento basata *direttamente* sull'esistenza o no di una residenza nel territorio lussemburghese.

60. Occorre inoltre rilevare che i dinieghi opposti ai contribuenti nelle citate cause Ritter-Coulais e, rispettivamente, Lakebrink e Peters-Lakebrink risultavano esclusivamente dall'applicazione delle normative tributarie nazionali in discussione e non trovavano quindi la loro origine nelle disposizioni delle convenzioni fiscali bilaterali concluse tra la Repubblica federale di Germania e la Repubblica francese, da un lato, e il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania, dall'altro (33).

61. La causa per la quale viene qui adita la Corte è sotto molti aspetti simile alle cause che hanno dato luogo alle due sentenze ora esaminate. Riguarda infatti la situazione di un non residente che, nell'esercizio del suo diritto alla libera circolazione dei lavoratori, auspica di ottenere dallo Stato membro in cui percepisce la parte essenziale dei suoi redditi professionali imponibili, alla stregua dei residenti del detto Stato membro, che siano presi in considerazione i redditi locativi negativi inerenti a un immobile che egli occupa nello Stato membro di residenza. A parte la circostanza che il sig. Renneberg occupa personalmente l'immobile ubicato in Belgio, la presente fattispecie risulta più simile a quella di cui alla citata causa Lakebrink e Peters-Lakebrink in ragione del fatto che, alla stregua della normativa lussemburghese oggetto di quest'ultima causa, il rifiuto del Regno dei Paesi Bassi, in quanto Stato membro di occupazione di un contribuente, di prendere fiscalmente in considerazione le perdite locative da quest'ultimo subite per quanto riguarda un immobile ubicato nello Stato membro di residenza, è fondato *direttamente* sull'assenza di una residenza nei Paesi Bassi del contribuente interessato, come sarà precisato nel prosieguo.

62. La presente causa si distingue tuttavia sia dalla citata causa Ritter-Coulais come pure dalla citata causa Lakebrink e Peters-Lakebrink per due aspetti salienti e intrinsecamente connessi.

63. Da un lato, contrariamente alle controversie all'origine delle due citate cause, il diniego opposto al sig. Renneberg dall'amministrazione finanziaria olandese sembra discendere non esclusivamente dalla normativa interna olandese ma dalle disposizioni della convenzione fiscale bilaterale e, più esattamente, dal modo in cui tale convenzione ha ripartito le competenze tra il Regno dei Paesi Bassi e il Regno del Belgio.

64. D'altra parte, il sig. Renneberg chiede che vengano prese in considerazione perdite di reddito locativo inerenti al suo immobile ubicato in Belgio ai fini della fissazione della base imponibile dell'imposta sul reddito che egli versa nei Paesi Bassi e non, come si verificava nelle cause definite con le citate sentenze Ritter-Coulais e Lakebrink e Peters-Lakebrink, ai fini del calcolo dell'aliquota della detta imposta pagata nello Stato membro di occupazione.

65. Il primo di questi due aspetti porta i governi olandese e svedese a considerare che esiste una differenza oggettiva tra la situazione di un contribuente non residente nei Paesi Bassi, come il sig. Renneberg, e quella di un contribuente che risiede nei Paesi Bassi in modo da escludere l'eventualità stessa di una discriminazione indiretta vietata dall'art. 39 CE.

66. A questo proposito e come del resto ammesso dai governi olandese e svedese, non vi è a mio avviso alcun dubbio che esista una *disparità di trattamento* tra la situazione di un contribuente come il sig. Renneberg e quella di un contribuente che risiede e svolge un'attività lavorativa subordinata nei Paesi Bassi, il quale percepisca redditi locativi negativi provenienti da un immobile ubicato in Belgio. Infatti, come è stato confermato dal governo olandese rispondendo ai quesiti scritti rivoltigli dalla Corte come pure all'udienza, un contribuente come il sig. Renneberg non può includere nel calcolo dell'imposta sui redditi da lavoro che egli versa nei Paesi Bassi le perdite locative di un immobile ubicato in Belgio, contrariamente al contribuente che risiede e lavora nei Paesi Bassi e che, qualora subisca perdite locative inerenti o a un immobile ubicato nei Paesi Bassi che egli occupa personalmente o a un immobile ubicato in Belgio che egli non occupa personalmente in modo permanente, potrebbe far valere tali perdite a titolo dell'imposta sul reddito pagata nei Paesi Bassi.

67. I governi olandese e svedese sostengono tuttavia che una siffatta differenza di trattamento fiscale, *in ragione del fatto che deriverebbe dalla ripartizione del potere impositivo* prevista dalla convenzione fiscale bilaterale conclusa tra il Regno dei Paesi Bassi e il Regno del Belgio, si riferisce a situazioni che non sono oggettivamente paragonabili, con la conseguenza che sarebbe da escludersi qualsiasi discriminazione.

68. 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 questo stesso Stato sono paragonabili. A suo parere questo provvedimento pone in

essere una disparità di trattamento tra queste due categorie di contribuenti sulla scorta del solo luogo di residenza.

69. Come evidenziato dai due paragrafi precedenti, il dibattito teorico – per quanto non privo di conseguenze pratiche – che sottostà alle osservazioni dei governi intervenienti e della Commissione, verte innanzitutto sulla questione se, ai fini dell'esame della comparabilità oggettiva delle situazioni, debbano prendersi in considerazione le norme all'origine della disparità di trattamento di cui trattasi ovvero se, a questi stessi fini, sia sufficiente la sola presa in considerazione di una somiglianza di fatto (cioè, il confronto del residente e del non residente che percepiscono la parte essenziale o la totalità dei loro redditi imponibili nello Stato membro di occupazione).

70. La posizione sostenuta dalla Commissione mi sembra meglio corrispondere alla logica sviluppata dalla giurisprudenza della Corte. Infatti, poiché una discriminazione consiste nell'applicazione di regole differenti a situazioni analoghe (34), appare quantomeno arduo, ai fini dell'esame della comparabilità oggettiva delle situazioni, utilizzare come criterio di valutazione le norme nazionali e/o internazionali all'origine della disparità di trattamento di cui la Corte è chiamata appunto a verificare l'eventuale carattere discriminatorio. In altri termini, non vedo come possa essere accolto l'argomento circolare, pur tuttavia difeso dai governi intervenienti, secondo il quale delle situazioni non sarebbero oggettivamente paragonabili per il motivo che uno Stato membro le tratta in modo diverso.

71. Correlativamente, dalle citate sentenze Schumacker e Lakebrink e Peters-Lakebrink risulta che la Corte equipara la situazione del residente a quella del non residente nel caso in cui quest'ultimo non percepisca nello Stato di residenza redditi significativi e tragga la parte essenziale del suo reddito imponibile da un'attività svolta nello Stato membro di occupazione ai fini della presa in considerazione da parte di quest'ultimo Stato membro della capacità contributiva di tale contribuente senza tener conto, *in tale fase del ragionamento*, dell'origine della disparità di trattamento.

72. Tale a mio avviso dovrebbe essere l'impostazione da seguire nella presente fattispecie e su cui pare del resto fondarsi il giudice del rinvio.

73. Poiché, come risulta dalla decisione di rinvio, è assodato che il sig. Renneberg, residente in Belgio, trae la totalità dei suoi redditi imponibili da un'attività lavorativa subordinata nei Paesi Bassi, senza conseguire un reddito significativo nel suo Stato di residenza, egli si trova pertanto in una situazione oggettivamente paragonabile, rispetto allo Stato membro di occupazione, a quella di un residente olandese che svolge parimenti un'attività lavorativa subordinata in tale Stato membro, ai fini della presa in considerazione della sua capacità contributiva (35).

74. Questo approccio non mi sembra rimettere in discussione la libertà delle parti contraenti della convenzione fiscale bilaterale di fissare i criteri di collegamento ai fini della ripartizione della competenza tributaria, nei termini in cui tale libertà è riconosciuta dalla giurisprudenza della Corte (36).

75. Si deve a questo proposito precisare che il governo olandese basa il rifiuto di concedere che siano considerate le perdite di redditi immobiliari subite dal sig. Renneberg in Belgio sulla circostanza che, ai sensi dell'art. 6 della convenzione fiscale bilaterale, compete esclusivamente al Regno del Belgio tassare i redditi ricavati da un immobile ubicato nel territorio di quest'ultimo Stato membro, mentre in forza dell'art. 19, n. 1, della detta convenzione, le retribuzioni del sig. Renneberg sono soggette ad imposta nel Regno dei Paesi Bassi.

76. Riconosco senz'altro che, con l'adozione degli artt. 6 e 19, n. 1, della convenzione fiscale bilaterale, le parti contraenti si sono avvalse della libertà di fissare i criteri di collegamento di loro scelta ai fini della ripartizione delle rispettive competenze tributarie (37).

77. Non ritengo tuttavia che questa circostanza sia decisiva nella causa principale.

78. Infatti, nell'ipotesi in cui la Corte dovesse ritenere che la presa in considerazione della capacità contributiva di un non residente come il sig. Renneberg debba essere equiparata a quella della sua situazione personale, alla stregua dell'indicazione esposta al punto 34 *in fine* della citata sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink, si deve rilevare che, ai sensi dell'art. 25, n. 3, della convenzione fiscale bilaterale, il Regno dei Paesi Bassi è tenuto a concedere ai contribuenti non residenti le deduzioni personali, detrazioni e riduzioni che concede ai propri residenti in ragione della loro situazione (personale) o dei loro carichi di famiglia. Orbene, a mio avviso, e come riconosciuto in udienza dal governo olandese, una siffatta disposizione, avente ad oggetto il trattamento non discriminatorio dei residenti dell'altra parte contraente non può essere ricollegata alla ripartizione delle competenze tributarie tra le dette parti contraenti, quand'anche faccia parte integrante dell'economia della convenzione fiscale bilaterale (38). Quindi il fatto che la convenzione fiscale bilaterale non estenda il rispetto del principio di non discriminazione nella situazione di un contribuente non residente come quella del sig. Renneberg, che senza dubbio rientra nell'ambito di applicazione *ratione personae* di tale convenzione, non può, di per sé, ostare al rispetto di tale principio quale deriva dal diritto comunitario.

79. Nel caso in cui, ai fini della soluzione da dare alla presente causa, la Corte non volesse seguire l'equiparazione, operata dalla citata sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink, tra la capacità contributiva e la situazione personale del contribuente non residente, considero che essa dovrebbe comunque pervenire ad un risultato identico a quello esposto nel punto precedente alla luce, in particolare, della giurisprudenza secondo la quale il rispetto dei diritti che derivano dall'applicazione delle libertà di circolazione del diritto comunitario non può dipendere dal contenuto di una convenzione fiscale bilaterale (39).

80. Si deve a questo proposito rilevare che, nella presente causa, il fatto che le parti contraenti si siano avvalse della loro libertà di fissare i criteri di collegamento ai fini della ripartizione della competenza tributaria non vuol dire che il Regno dei Paesi Bassi sia automaticamente privato di qualsiasi competenza per prendere in considerazione, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito di un contribuente non residente che percepisca la parte essenziale o la totalità dei propri redditi imponibili nei Paesi Bassi, le perdite di reddito immobiliare inerenti ad un immobile ubicato in Belgio.

- 81.** Infatti, si deve quantomeno constatare che, per quanto riguarda i residenti olandesi, il solo fatto che questi ultimi percepiscano redditi positivi o negativi da un immobile ubicato in Belgio in ragione dei quali quest'ultimo Stato esercita la sua competenza tributaria non osta a che il Regno dei Paesi Bassi, in forza dell'art. 24, n. 1, punto 1, della convenzione fiscale bilaterale includa tali redditi immobiliari *nella base imponibile* dell'imposta sui redditi da lavoro che i contribuenti residenti nei Paesi Bassi devono pagare, al fine di evitare la doppia imposizione. Tale circostanza, messa in evidenza dal giudice del rinvio, è stata del resto confermata dal governo olandese nelle sue risposte ai quesiti scritti rivoltigli dalla Corte. Più esattamente, tale governo ha fatto presente che, per quanto riguarda le perdite di reddito locativo subite relativamente ad un immobile ubicato in Belgio, queste vengono prese in considerazione nella determinazione del reddito imponibile e sono riportate sugli esercizi successivi nell'ipotesi di un reddito lordo estero positivo, conformemente alla normativa olandese. Per quanto riguarda i redditi immobiliari positivi inclusi nella base dell'imposta da pagare nei Paesi Bassi, quest'ultimo Stato concede una riduzione pari all'importo dell'imposta conformemente alle modalità previste dall'art. 24, n. 1, punto 2, della convenzione fiscale bilaterale, al fine di evitare la doppia imposizione.
- 82.** Ciò considerato non mi sembra corretto asserire, come tenta di fare il governo olandese, che il diniego opposto al sig. Renneberg dalle autorità fiscali olandesi trovi la sua fonte nella scelta operata dalle parti contraenti di attribuire la competenza a tassare i redditi immobiliari dei contribuenti, rientranti nell'ambito di applicazione della convenzione fiscale bilaterale, allo Stato nel cui territorio è ubicato l'immobile. Al contrario, tale diniego deriva in realtà dall'esistenza o meno di una residenza nei Paesi Bassi dei detti contribuenti.
- 83.** Orbene, se è vero che un residente e un non residente non si trovano, in genere, in situazioni oggettivamente paragonabili, ciò non si verifica invece, come ho già affermato e come altresì sostenuto dalla Commissione, nella situazione di un contribuente non residente che percepisca la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi professionali imponibili nello Stato membro di occupazione rispetto a quella di un contribuente che risieda e svolga analoghe attività lavorativa subordinata nel detto Stato membro.
- 84.** Il fatto che tale disparità di trattamento sia il risultato della mancata presa in considerazione, nella convenzione fiscale bilaterale, della particolare situazione dei contribuenti non residenti, che percepiscono la totalità o la quasi totalità dei loro redditi nello Stato membro di occupazione, non sembra ostare di per sé all'applicazione dei diritti che derivano dalla libertà di circolazione dei lavoratori in quanto, come ho già osservato, il loro rispetto non può essere subordinato al contenuto di una siffatta convenzione (40). In definitiva, l'estensione da parte del Regno dei Paesi Bassi del trattamento previsto per i contribuenti residenti alla situazione di un contribuente non residente, come il sig. Renneberg, non compromette assolutamente i diritti del Regno del Belgio ai sensi della convenzione fiscale bilaterale e non gli impone alcun nuovo obbligo (41).
- 85.** Inoltre, neppure la circostanza che il diniego opposto dalle autorità finanziarie olandesi al sig. Renneberg si riferisce alla determinazione della base imponibile da pagare nei Paesi Bassi mi pare decisiva dal momento che, come ho appena osservato a proposito della situazione dei residenti olandesi, in forza dell'applicazione dell'art. 24, n. 1, della convenzione fiscale bilaterale la presa in considerazione delle perdite di reddito locativo inerenti ad un immobile ubicato in Belgio di cui è proprietario un residente olandese ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito pagata nei Paesi Bassi, non priva il Regno del Belgio del potere di tassare i redditi relativi a un siffatto immobile.
- 86.** Non afferro pertanto la ragione per la quale la presa in considerazione, allo stesso fine, delle stesse perdite subite da un contribuente non residente nei Paesi Bassi, ma che percepisce la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi imponibili in tale Stato membro, comporterebbe una conseguenza opposta.
- 87.** Sempre a questo proposito, va altresì rilevato che, facendo rinvio ai paragrafi 97-99 delle conclusioni dell'avvocato generale Léger nella citata causa Ritter-Coulais, dedicate alla presa in considerazione delle perdite di reddito locativo da parte dello Stato membro di occupazione dei coniugi Ritter-Coulais, ai fini *sia della determinazione del reddito imponibile che dell'aliquota d'imposta*, il citato punto 34 della sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink, formulato, del resto, in termini generali, sembra escludere la distinzione suggerita dal governo olandese nella presente causa tra la presa in considerazione delle perdite di reddito locativo di un non residente che si trovi in una situazione analoga a quella del sig. Renneberg ai fini, da un lato, della fissazione della base imponibile e, dall'altro, della fissazione dell'aliquota d'imposta sul reddito da pagare in tale Stato membro.
- 88.** Inoltre, nella sentenza Deutsche-Shell – sulla quale tornerò più dettagliatamente in prosieguo – rilevo che la Corte si è opposta a che uno Stato membro escluda le perdite valutarie subite da un centro di attività stabile ubicato in un altro Stato membro *dalla base imponibile* dello stabilimento principale ubicato in un altro Stato membro le quali, di fatto, non potevano essere subite dal centro stabile di attività, nonostante l'esistenza di una convenzione per la prevenzione contro le doppie imposizioni che ripartisce le rispettive competenze delle parti contraenti circa la tassazione dei redditi imputabili a centri stabili di attività (42).
- 89.** Aggiungo che la disparità di trattamento di cui si tratta nella presente causa non proviene, contrariamente a quanto parimenti sostenuto dai governi olandese e svedese, dalla mera esistenza di disparità tra le differenti normative tributarie nazionali. Infatti, quand'anche il Regno del Belgio consentisse che fossero prese in considerazione le perdite oggetto della causa principale ai fini della determinazione della base imponibile sui redditi dei suoi residenti, un contribuente che versa nella situazione 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. Tale possibilità sembra, del resto, essere esclusa in Belgio, stando alle osservazioni formulate dal governo olandese a tal riguardo. Inoltre, mentre dalla decisione del giudice del rinvio non risulta – come del resto è poco probabile – che il Regno del Belgio consenta ai propri contribuenti residenti il riporto di perdite di reddito locativo subite nel corso di uno o più esercizi finanziari, in occasione degli esercizi successivi che comportano redditi positivi di pari natura, l'eventuale esistenza di una possibilità del genere non sembra del resto determinante nella giurisprudenza della Corte, la quale limita regolarmente il suo ragionamento agli esercizi finanziari in considerazione nelle cause per i quali è stata adita e durante i quali si sono verificate le perdite (43).

90. Ad ogni modo l'argomento succintamente sviluppato nel corso dell'udienza dal governo olandese in questo contesto e che deduce, in sostanza, il rischio che vengano prese in considerazione due volte perdite subite per l'immobile ubicato in Belgio, non mi convince. In primo luogo, per la ragione che il sopravvenire stesso di tale rischio è già evitato nell'ambito dell'applicazione dell'art. 24 della convenzione fiscale bilaterale per quanto riguarda situazioni paragonabili a quella del sig. Renneberg. In secondo luogo, per il motivo che 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 (44), può, nell'ipotesi in cui una parte delle operazioni di un contribuente fosse effettuata nel territorio di uno Stato membro diverso da quello in cui svolge la propria attività lavorativa subordinata, essere invocata da uno Stato membro al fine di ottenere da parte delle autorità competenti di un altro Stato membro tutte le informazioni atte a consentirgli la determinazione corretta dell'imposta sul reddito o tutte le informazioni che ritenga necessarie per valutare l'esatto ammontare dell'imposta sul reddito dovuta da un debitore a seconda della normativa che esso applica (45).

91. Infine, considero che, nella presente causa, la disparità di trattamento fondata sulla residenza presenta carattere discriminatorio poiché, mentre le perdite di redditi immobiliari inerenti ad un immobile ubicato in Belgio vengono sempre prese in considerazione nella determinazione della base imponibile dei redditi da lavoro dei contribuenti residenti olandesi che lavorano nei Paesi Bassi, non lo sono mai nella situazione di un contribuente non residente che trae la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi imponibili da un'attività lavorativa subordinata nel medesimo Stato membro.

92. Tale disparità di trattamento è, in linea di principio, in contrasto con l'art. 39 CE, a meno che non sia atta a garantire la realizzazione di un obiettivo di interesse generale compatibile con il Trattato e che non ecceda quanto è necessario per raggiungere tale obiettivo (46).

93. Orbene, a tal riguardo si deve osservare che né il giudice del rinvio né i governi intervenienti evocano o a fortiori invocano un'eventuale giustificazione della discriminazione indiretta ora rilevata, il che dovrebbe indurre la Corte a escluderne l'esame nella presente causa.

94. Sono consapevole che l'approccio qui suggerito, basato sul rispetto del diritto comunitario, consiste, in definitiva, nell'imporre agli Stati membri, parti contraenti di una convenzione fiscale bilaterale, che venga presa in considerazione la situazione specifica di taluni contribuenti, che rientrano nell'ambito di applicazione *ratione personae* della detta convenzione, in modo da evitare quella che si potrebbe chiamare una «no man's land» tributaria, quale che sia la ripartizione bilaterale delle competenze tributarie sulla quale tali Stati possono essersi accordati.

95. In altri termini, gli Stati membri, parti di una convenzione fiscale bilaterale, dovrebbero, secondo questo approccio, essere soggetti ad un vero e proprio obbligo di risultato in modo da escludere che aspetti della capacità contributiva di un contribuente di uno di tali Stati membri, come quello oggetto della causa principale, non vengano presi in considerazione da nessuno dei detti Stati.

96. Questo approccio, di tipo teleologico, non è del tutto nuovo. Si ritrova infatti un'analogia linea di ragionamento, in particolare, nelle citate sentenze de Groot e Deutsche Shell.

97. Nella prima di queste cause, la Corte al punto 101 della sentenza ha precisato che «*i meccanismi impiegati per eliminare la doppia imposizione o i sistemi fiscali nazionali che hanno l'effetto di eliminarla o di attenuarla devono [...] assicurare ai contribuenti degli Stati interessati che, globalmente, l'insieme della loro situazione familiare e personale sarà debitamente presa in considerazione, quale che sia il modo in cui gli Stati membri interessati si sono 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*» (47).

98. Nell'applicare tale valutazione nella detta causa, al punto 102 della sentenza, la Corte ha constatato che «il diritto nazionale olandese e le convenzioni stipulate con la Germania, con la Francia e con il Regno Unito, non garantiscono un tale risultato. Infatti, lo Stato di residenza è parzialmente svincolato dal suo obbligo di prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente senza che, per la parte dei redditi percepiti sul loro territorio, gli Stati di occupazione accettino di sopportare le conseguenze fiscali di una siffatta presa in considerazione, ovvero se le vedano imporre in applicazione di convenzioni di prevenzione della doppia imposizione stipulate con lo Stato di residenza. Diverso è il caso della convenzione stipulata con la Germania, nell'ipotesi in cui il 90% dei redditi siano percepiti nello Stato di occupazione, il che non si verifica nella causa principale».

99. Si deve, è vero, rilevare che la valutazione ora esposta è stata sviluppata dalla Corte nell'ambito dell'esercizio da parte di uno Stato membro del potere impositivo derivante dalla previa ripartizione delle competenze tributarie.

100. Infatti, nella causa all'origine della citata sentenza de Groot, era pacifico che in forza della ripartizione bilaterale delle competenze tributarie tra il Regno dei Paesi Bassi, Stato membro di residenza del sig. de Groot, e gli Stati membri dove questi aveva svolto un'attività lavorativa dipendente nel corso del medesimo esercizio finanziario, competeva al Regno dei Paesi Bassi prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente. Nella controversia che oppone il sig. de Groot all'amministrazione finanziaria olandese, il Regno dei Paesi Bassi rifiutava tuttavia di esercitare *completamente* la competenza tributaria derivante dalle convenzioni bilaterali concluse con gli Stati membri di occupazione, non concedendo al sig. de Groot l'integralità delle detrazioni fiscali cui quest'ultimo avrebbe avuto diritto in ragione del pagamento di un assegno alimentare nei Paesi Bassi, se egli avesse svolto la sua attività lavorativa subordinata esclusivamente in quest'ultimo Stato membro. Come, in particolare, precisato nei punti 93 e 94 della sentenza de Groot, la Corte era quindi stata adita con una causa avente ad oggetto l'esercizio (*incompleto*) del potere impositivo di uno Stato membro, esercizio che non può esimersi dal rispetto del diritto comunitario, e più esattamente da quello dell'art. 39 CE.

101. Mi chiedo tuttavia se tale circostanza sia atta ad escludere l'estensione alla presente causa delle considerazioni svolte al punto 101 della citata sentenza de Groot.

102. Nella presente causa, come già ho avuto occasione di osservare, l'art. 24, n. 1, della convenzione fiscale bilaterale conferisce al Regno dei Paesi Bassi la competenza a prendere in considerazione le perdite di reddito locativo inerenti ad un immobile ubicato in Belgio subite dai residenti olandesi nell'ambito della determinazione della base imponibile dell'imposta che questi debbono pagare nei Paesi Bassi senza che, del resto, vi siano ripercussioni sulla competenza del Regno del Belgio in ordine alla tassazione dei redditi relativi a tale immobile. Orbene, poiché la competenza del Regno dei Paesi Bassi a includere le perdite di reddito locativo di un immobile ubicato in Belgio ai fini della determinazione della base imponibile dei redditi da lavoro tassati nei Paesi Bassi, è fondata sulla convenzione fiscale bilaterale, il diniego opposto al sig. Renneberg si risolve, a mio avviso, in un rifiuto di applicare integralmente tale competenza prestabilita al caso di un contribuente, rientrando nell'ambito di applicazione della detta convenzione, che si trovi in una situazione oggettivamente analoga a quella dei residenti olandesi che fruiscono dell'applicazione delle disposizioni dell'art. 24, n. 1, della convenzione fiscale bilaterale.

103. L'estensione di tale trattamento a favore di un contribuente non residente, che percepisce la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi imponibili nei Paesi Bassi, Stato membro di occupazione, non rimette quindi in discussione la ripartizione delle competenze tributarie tra le parti contraenti della convenzione fiscale bilaterale (48).

104. Atteso che, conformemente alla convenzione fiscale bilaterale, spetta al Regno dei Paesi Bassi prendere in considerazione le perdite di reddito locativo inerenti ad un immobile ubicato in Belgio ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta versata nei Paesi Bassi, gli compete ugualmente, quando si tratta di non residenti che percepiscono la totalità o la quasi totalità dei loro redditi imponibili nei Paesi Bassi e che non traggono alcun reddito significativo dallo Stato membro di residenza, prendere in considerazione queste medesime perdite ai medesimi fini, dato che in caso contrario la situazione di tali contribuenti non verrebbe presa in considerazione in nessuno degli Stati membri interessati (49).

105. L'obbligo di risultato cui gli Stati membri sono soggetti per quanto riguarda la situazione particolare di taluni contribuenti, rientranti nell'ambito di applicazione di convenzioni fiscali bilaterali, mi sembra derivare anch'esso dalla citata sentenza *Deutsche Shell*.

106. In quella causa, va ricordato, la Corte era stata adita con una domanda di pronuncia pregiudiziale in merito al trattamento fiscale da parte delle autorità tedesche della svalutazione monetaria (da lire italiane in marchi tedeschi) di un conferimento di capitale concesso dalla *Deutsche Shell*, società con sede in Germania, a uno dei centri di attività stabile della società, ubicato in Italia, in occasione del rientro di tale capitale a seguito della cessione del centro di attività stabile (50). In via principale, il giudice nazionale intendeva in sostanza sapere se la libertà di stabilimento e la libera circolazione dei capitali ostassero a che la Repubblica federale di Germania escludesse la perdita valutaria subita dalla *Deutsche Shell* in occasione del rientro del capitale iniziale dalla base imponibile dell'imposta tedesca in ragione dell'esenzione concessa ai sensi della convenzione fiscale che la vincolava alla Repubblica italiana, nonostante che tale perdita valutaria non potesse rientrare nell'utile del centro di attività stabile da calcolare ai fini dell'imposta italiana e non fosse quindi presa in considerazione né in Italia né in Germania.

107. Infatti, come risulta dalla decisione di rinvio e dalle conclusioni dell'avvocato generale Sharpston (51), il giudice nazionale considerava che l'amministrazione finanziaria aveva interpretato correttamente la convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra la Repubblica federale di Germania e la Repubblica italiana, con la conseguenza che non era possibile prendere in considerazione la perdita valutaria controversa in Germania, poiché i redditi del centro di attività stabile dovevano, conformemente a tale convenzione, essere assoggettati a imposta in Italia e la perdita valutaria si riferiva all'attività di tale centro nel territorio italiano.

108. Di conseguenza, in forza della convenzione, la perdita valutaria poteva essere presa in considerazione a fini tributari solo in Italia. Tuttavia, benché la Repubblica italiana avesse tassato gli utili del centro di attività stabile prodotti dalla sua cessione, non aveva incluso nella base imponibile di quest'ultimo la svalutazione monetaria del valore del capitale iniziale conferito, poiché l'imponibile era stato conteggiato in lire italiane.

109. Dopo aver rilevato che, nei limiti in cui la perdita valutaria si risolveva in una vera e propria perdita economica per la società con sede in Germania, il regime tributario di cui trattasi costituiva un ostacolo alla libertà di stabilimento della società stabilita in Germania (52), la Corte ha in particolare respinto l'argomento invocato dal governo tedesco secondo il quale la Repubblica federale di Germania e la Repubblica italiana avrebbero convenzionalmente ripartito le loro competenze tributarie dimodoché avrebbero deciso di esonerare dall'imposta i redditi dei centri di attività stabile ubicati nel territorio dell'altro Stato contraente, il che escluderebbe che lo Stato membro di residenza della società prendesse in considerazione la perdita valutaria di cui trattavasi.

110. Vero è che, in questo contesto, la Corte ha riconosciuto che la competenza degli Stati membri a fissare i criteri di imposizione dei redditi e del patrimonio implicava che uno Stato membro non può essere tenuto a prendere in considerazione, ai fini dell'applicazione della sua normativa tributaria, i risultati negativi di un centro di attività stabile ubicato in un altro Stato membro e appartenente ad una società la cui sede si trova nel territorio del primo Stato membro *unicamente* perché tali risultati non possono essere presi in considerazione, a livello fiscale, nello Stato membro in cui è situato il centro di attività stabile (53). Infatti, la Corte precisa che «la libertà di stabilimento non può essere intesa nel senso che uno Stato membro sia obbligato a determinare le proprie norme tributarie in funzione di quelle di un altro Stato membro, al fine di garantire in ogni situazione una tassazione che elimini qualsivoglia disparità derivante dalle normative fiscali nazionali, in quanto le decisioni adottate da una società riguardo allo stabilimento di strutture commerciali all'estero possono, a seconda dei casi, essere più o meno sfavorevoli per tale società» (54).

111. La Corte esclude tuttavia l'applicazione di tale ragionamento nella causa in esame, per il motivo che «lo svantaggio fiscale verte su una *circostanza operativa particolare* che può essere presa in considerazione unicamente dalle autorità fiscali tedesche. Se è vero che *compete agli Stati membri che hanno concluso unacconvenzione contro la doppia imposizione attuare tale convenzione tramite l'applicazione della propria normativa fiscale e determinare quindi i redditi imputabili ad un centro di attività stabile, non può ammettersi* che uno Stato membro escluda le perdite valutarie *dalla base imponibile della società principale* [*Deutsche Shell*] che, *per loro stessa natura non possono mai essere subite dal centro di attività stabile*» (55).

112. Infatti, poiché la perdita valutaria subita dalla Deutsche Shell era unicamente provocata dalla svalutazione monetaria tra il momento in cui il capitale iniziale è stato conferito e quello del suo rientro in Germania, all'atto della conversione del suo valore da lire italiane in marchi tedeschi, essa si era quindi unicamente prodotta nel territorio tedesco e per la sua stessa natura non poteva, come rilevato dalla Corte, essere presa in considerazione dalle autorità finanziarie italiane.

113. In ultima analisi, nella citata sentenza Deutsche Shell, la Corte sembra pertanto esigere dallo Stato membro di residenza della società che questi eserciti la sua competenza tributaria su un'operazione transfrontaliera per il motivo che tale Stato membro si rivela essere, di fatto, il solo a poter prendere in considerazione la perdita valutaria di cui trattasi al fine di garantire il rispetto del diritto comunitario, nonostante l'interpretazione accolta dal giudice del rinvio delle disposizioni della controversa convenzione contro la doppia imposizione in materia di ripartizione delle competenze tributarie.

114. È innegabile che la situazione all'origine della sentenza Deutsche Shell differisca da quella della presente causa. Tuttavia, a mio avviso, quello che maggiormente rileva è l'approccio accolto dalla Corte, e cioè garantire che, a prescindere dal modo in cui viene attuata la ripartizione delle competenze tributarie, la particolare situazione di un contribuente che rientra nell'ambito di applicazione di una convenzione contro le doppie imposizioni venga presa in considerazione in uno degli Stati membri che prendono parte a tale convenzione.

115. Se pertanto si estende la ratio che risulta dalle citate sentenze de Groot e Deutsche Shell alla situazione di un contribuente come il sig. Renneberg, il quale percepisce la totalità o la quasi totalità dei redditi imponibili nei Paesi Bassi, ciò va a mio avviso nel senso che spetta a quest'ultimo Stato, al di là delle disposizioni della convenzione fiscale bilaterale, garantire che siano prese in considerazione per gli esercizi fiscali controversi le perdite di reddito locativo subite da tale contribuente relative al suo immobile ubicato in Belgio, Stato membro in cui egli non può, di fatto, fruire di un'analogia agevolazione in mancanza di redditi imponibili.

116. Alla luce dell'insieme di tali considerazioni, e senza che si renda necessario pronunciarsi sull'interpretazione dell'art. 56 CE, ritengo che l'art. 39 CE debba essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro neghi a un contribuente non residente, che percepisce la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi imponibili da una attività lavorativa svolta in tale Stato membro, di prendere in considerazione, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito che deve essere pagata nel detto Stato membro, perdite di reddito locativo inerenti ad un immobile ubicato nello Stato membro di residenza del contribuente, dove però quest'ultimo non percepisce alcun reddito, mentre il primo Stato membro (lo Stato membro di occupazione) concede tale agevolazione ai propri residenti che versano in una situazione analoga.

VI – Conclusione

117. Tenuto conto di tutto quanto sopra considerato, suggerisco alla Corte di pronunciarsi sulla questione pregiudiziale sottoposta dallo Hoge Raad der Nederlanden come segue:

«L'art. 39 CE deve essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro neghi a un contribuente non residente, che percepisce la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi imponibili da un'attività lavorativa svolta in tale Stato membro, di prendere in considerazione, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito che deve essere pagata nel detto Stato membro, perdite di reddito locativo inerenti a un immobile ubicato nello Stato membro di residenza del contribuente, dove però quest'ultimo non percepisce alcun reddito, mentre il primo Stato membro (lo Stato membro di occupazione) concede tale agevolazione ai propri residenti che versano in una situazione analoga».

1 – Lingua originale: il francese.

2 – Sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93 (Racc. pag. I-225).

3 – Sentenza 18 luglio 2007, causa C-182/06 (Racc. pag. I-6705).

4 – Sentenza 21 febbraio 2006, causa C-152/03 (Racc. pag. I-1711).

5 – *Trb.* 1970, 192 e *Moniteur Belge* del 25 settembre 1971.

6 – *Staatsblad* 1964, n. 519.

7 – Sentenza 26 gennaio 1993, causa C-112/91 (Racc. pag. I-429, punti 16 e 17).

8 – Sentenza 9 novembre 2006, causa C-520/04 (Racc. pag. I-10685, punto 16).

9 – Sentenza 23 febbraio 2006, causa C-513/03 (Racc. pag. I-1957, punto 49).

10 – Sentenza 18 luglio 2007, causa C-212/05 (Racc. pag. I-6303) e, rispettivamente, sentenza 11 settembre 2007, causa C-287/05 (Racc. pag. I-6909). Nei loro punti pertinenti queste due sentenze si riferiscono al punto 31 della citata sentenza Ritter-Coulais, in cui la Corte ha dichiarato che «ogni cittadino comunitario che abbia usufruito del diritto alla libera circolazione dei lavoratori ed abbia esercitato un'attività lavorativa in uno Stato membro diverso da quello di residenza, indipendentemente dal suo luogo di residenza e dalla sua cittadinanza, rientra nella sfera di applicazione dell'art. 48 del Trattato CE [divenuto in seguito a modifica, art. 39 CE]». V. altresì sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink, citata, (punto 15).

- [11](#) – Sentenza citata (punto 18).
-
- [12](#) – Citata sentenza (punto 46).
-
- [13](#) – Sentenza Hendrix, già citata (punti 42 e 44).
-
- [14](#) – Sentenza citata (punto 16).
-
- [15](#) – Aggiungo, per quanto sia evidente, che la clausola che esclude dalle disposizioni relative alla libertà di circolazione dei lavoratori gli impieghi nelle amministrazioni pubbliche, prevista dall'art. 39, n. 4, CE, non può essere opposta al sig. Renneberg, poiché quest'ultimo possiede la cittadinanza olandese ed era già entrato nell'impiego municipale prima di avvalersi della libertà di circolazione dei lavoratori.
-
- [16](#) – V., in particolare, sentenza 23 febbraio 1994, causa C-419/92, Scholz (Racc. pag. I-505, punto 7).
-
- [17](#) – V., in particolare, sentenze 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu (Racc. pag. 153, punto 11); Schumacker, citata (punto 26), e 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx (Racc. pag. I-2493, punto 16).
-
- [18](#) – V., tra le altre, citate sentenze Schumacker (punti 29 e 31), Wielockx (punti 17-19) come pure Lakebrink e Peters-Lakebrink (punti 27-29).
-
- [19](#) – V., in questo senso, sentenze Schumacker, citata (punto 32); 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind (Racc. pag. I-5451, punto 22); 16 maggio 2000, causa C-87/99, Zurstrassen (Racc. pag. I-3337, punto 21); 12 dicembre 2002, causa C-385/00, de Groot (Racc. pag. I-11819, punto 90); 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse (Racc. pag. I-5933, punto 43), 1° luglio 2004, causa C-169/03, Wallentin (Racc. pag. I-6443, punto 15), e 25 gennaio 2007, causa C-329/05, Meindl (Racc. pag. I-1107, punto 23).
-
- [20](#) – V., tra le altre, sentenze Schumacker, citata (punto 34); Gschwind, citata (punto 23) e 6 luglio 2006, causa C-346/04, Conijn (Racc. pag. I-6137, punto 16).
-
- [21](#) – V. citate sentenze Schumacker (punto 36); Gschwind (punto 27); de Groot (punto 89); Wallentin (punto 17), come pure Lakebrink e Peters-Lakebrink (punto 30).
-
- [22](#) – V. citate sentenze Schumacker (punto 38); Wielockx (punti 21 e 22); Wallentin (punto 17), come pure Lakebrink e Peters-Lakebrink (punto 31).
-
- [23](#) – Sentenza Ritter-Coulais, citata (punti 11-17).
-
- [24](#) – Sentenza citata (punti 34-38).
-
- [25](#) – Conclusioni presentate il 1° marzo 2005 nella causa Ritter-Coulais (paragrafi 84-102).
-
- [26](#) – V., a tal riguardo, le citate conclusioni dell'avvocato Léger (paragrafi 98-102).
-
- [27](#) – V. punti 36 e 37 della sentenza.
-
- [28](#) – Punto 33 della citata sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink.
-
- [29](#) – Punto 34.
-
- [30](#) – Punto 35.
-
- [31](#) – Il che, in linea di principio, ricorre quando tali contribuenti non percepiscono redditi da lavoro nello Stato membro di residenza.
-
- [32](#) – Ad memorandum, nelle conclusioni da me presentate in tale causa, avevo comunque esaminato, in linea subordinata, le osservazioni con le quali mi era parso che il governo lussemburghese avesse in sostanza tentato di dimostrare che la normativa di cui trattavasi era intesa a preservare la coerenza del suo regime tributario (v. punti 44-52 delle citate conclusioni).
-
- [33](#) – V., a questo proposito, sentenze Ritter-Coulais, (punto 7) come pure Lakebrink e Peters-Lakebrink (punti 6-8), citate, nonché le mie conclusioni (paragrafo 39) presentate in quest'ultima causa.
-
- [34](#) – Oppure nell'applicazione della medesima regola a situazioni differenti (v., tra le altre, sentenze Schumacker (punto 30) come pure Lakebrink e Peters-Lakebrink (punto 27) già citate).
-
- [35](#) – V. altresì, in tal senso, le citate conclusioni dell'avvocato generale Léger (paragrafi 98 e 99).

-
- [36](#) – V. citate sentenze Gilly (punti 24-30); 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN (Racc. pag. I-6161, punto 57); de Groot, già citata (punto 93); 19 gennaio 2006, causa C-265/04, Bouanich (Racc. pag. I-923, punto 49); 23 febbraio 2006, causa C-513/03, van Hilten-van der Heijden (Racc. pag. I-1957, punto 47); 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Racc. pag. I-11673, punto 52), e 14 dicembre 2006, causa C-170/05, Denkavit Internationaal e Denkavit France (Racc. pag. I-11949, punto 43).
-
- [37](#) – Tale ripartizione si fonda del resto sulla prassi internazionale e in particolare sul modello di convenzione fiscale sul reddito e sul patrimonio elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), a proposito del quale la Corte ha regolarmente ricordato che non era irragionevole per gli Stati membri ispirarsi a tale modello: v., tra le altre, citate sentenze Gilly (punto 31) e van Hilten-van der Heijden (punto 48).
-
- [38](#) – Infatti, in un contesto in cui si trattava di stabilire se un cittadino tedesco residente in Germania avesse il diritto di avvalersi delle disposizioni della convenzione fiscale bilaterale, la Corte non ha, a mio avviso a giusto titolo, assimilato la regola del trattamento non discriminatorio sancita dall'art. 25, n. 3, della detta convenzione, come ricollegantesi alla ripartizione della competenza tributaria tra tali due Stati membri [v. sentenza 5 luglio 2003, causa C-376/03, D (Racc. pag. I-5821, punti 60-62)].
-
- [39](#) – V., in questo senso, sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia (credito fiscale) (Racc. pag. 273, punto 26) nonché Denkavit Internationaal e Denkavit France, citata (punto 53).
-
- [40](#) – V. la giurisprudenza citata, supra, alla nota 39. Va altresì rilevato che la Corte, anche nelle cause nelle quali riconosce che è in gioco la scelta di un criterio di collegamento ai fini della ripartizione della competenza tributaria bilaterale, verifica cionondimeno se tale scelta, che di per sé non è discriminatoria, non comporti «ripercussioni negative per il contribuente interessato» [v. sentenza Gilly, già citata (punto 34)].
-
- [41](#) – V., per un analogo ragionamento, sentenza Saint-Gobain ZN, citata (punto 60).
-
- [42](#) – Sentenza 28 febbraio 2008, causa C-293/06 (Racc. pag. I-1129, punto 44).
-
- [43](#) – V., in particolare, citate sentenze Lakebrink e Peters-Lakebrink (punto 22) come pure Deutsche Shell (punti 40 e 50).
-
- [44](#) – GU L 336, pag. 15.
-
- [45](#) – V., in questo senso, sentenza 22 marzo 2007, causa C-383/05, Talotta (Racc. pag. I-2555, punto 29 e la giurisprudenza ivi citata).
-
- [46](#) – V., tra altre, in questo senso, sentenze 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer (Racc. pag. I-2471, punto 26); 11 marzo 2004, causa C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (Racc. pag. I-2409, punto 49); 7 settembre 2006, causa C-470/04, N (Racc. pag. I-7409, punto 40) e 18 gennaio 2007, causa C-104/06, Commissione/Svezia (Racc. pag. I-671, punto 25).
-
- [47](#) – Il corsivo è mio.
-
- [48](#) – Per dissipare ogni dubbio, non si tratta né di concedere una siffatta estensione a qualsiasi contribuente non residente rientrante nell'ambito di applicazione della detta convenzione, né, a maggior ragione, di concederla a persone fisiche, cittadini di uno Stato membro terzo rispetto alla convenzione fiscale bilaterale. La Corte ha del resto negato una siffatta estensione nella citata sentenza D (punti 54-60).
-
- [49](#) – Si deve notare che le modalità secondo le quali deve essere preso in considerazione questo aspetto della capacità contributiva del contribuente non residente che percepisce nello Stato membro di occupazione la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi imponibili dovrebbero rientrare nel diritto nazionale, nel rispetto del diritto comunitario: v. in questo senso citata sentenza de Groot (punti 114 e 115) nonché le mie conclusioni nella causa che ha dato luogo alla sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink, citata (paragrafo 41).
-
- [50](#) – Sia ben inteso che l'esercizio fiscale e la svalutazione monetaria all'origine di tale causa sono anteriori all'entrata in vigore dell'euro.
-
- [51](#) – V., in particolare, le conclusioni presentate l'8 novembre 2007 nella citata causa Deutsche Shell (punto 12).
-
- [52](#) – Punti 27, 29-32 della sentenza. Da contrapporre, sembra, a semplici perdite virtuali di tipo contabile.
-
- [53](#) – Punto 42 (il corsivo è mio).

[54](#) – Punto 43. Per analogia la Corte rinvia alla sentenza 12 luglio 2005, causa C-403/03, Schempp (Racc. pag. I-6421, punto 45) secondo la quale «il Trattato non garantisce al cittadino dell'Unione che il trasferimento della sua attività in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedeva precedentemente sia neutro sotto il profilo fiscale. Tenuto conto delle differenze tra le legislazioni degli Stati membri in materia, un simile trasferimento può, secondo i casi, essere più o meno favorevole o sfavorevole per i lavoratori sul piano delle imposte indirette».

[55](#) – Punto 44 (il corsivo aggiunto è mio).