

**La Corte di Giustizia si pronuncia sulla parità di trattamento dei lavoratori ed esenzione d'imposta per le indennità alle persone con disabilità
(CGUE, Ottava Sezione, Sentenza 24 ottobre 2019, C-35/19)**

L'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che, senza prevedere alcuna giustificazione al riguardo – ciò che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare –, dispone che l'esenzione fiscale applicabile alle indennità per disabilità sia subordinata alla condizione che dette indennità siano erogate da un organismo dello Stato membro interessato ed esclude, dunque, dal beneficio di tale esenzione le indennità della stessa natura erogate da un altro Stato membro, ancorché il beneficiario di dette indennità risieda nello Stato membro interessato.

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

24 ottobre 2019 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione dei lavoratori – Parità di trattamento – Imposta sul reddito – Normativa nazionale – Esenzione d'imposta per le indennità riconosciute alle persone con disabilità – Indennità percepite in un altro Stato membro – Esclusione – Differenza di trattamento»

Nella causa C-35/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio), con decisione del 7 gennaio 2019, pervenuta in cancelleria il 21 gennaio 2019, nel procedimento

BU

contro

État belge,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da L.S. Rossi, presidente di sezione, J. Malenovský e F. Biltgen (relatore), giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per BU, da M. Levaux, avocat;
- per il governo belga, da P. Cottin, J.-C. Halleux e C. Pochet, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da N. Gossement e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 45 e 56 TFUE.
2 Tale domanda è stata proposta nel contesto di una controversia tra BU e l'État belge [lo Stato belga] in merito alla tassazione di indennità percepite da BU nei Paesi Bassi.

Contesto normativo

3 Ai sensi dell'articolo 38, paragrafo 1, punto 4°, del code des impôts sur les revenus 1992 (codice delle imposte sul reddito del 1992), nella versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale:

«1. Sono esenti:

(...)

4° le prestazioni, a carico del Tesoro, riconosciute alle persone con disabilità in applicazione della normativa pertinente».

Fatti e questione pregiudiziale

4 La ricorrente nel procedimento principale, nata negli Stati Uniti, vive in Belgio dal 1973 e ha acquisito la cittadinanza belga nel corso del 2009.

5 Nel 1996 ella è stata vittima di un incidente in Belgio, mentre si recava al lavoro, a Limburgo, nei Paesi Bassi. L'incidente l'ha resa inabile al lavoro, ciò che ha comportato, nel 2000, che venisse licenziata.

6 Nella misura in cui, alla data dell'incidente, lavorava nei Paesi Bassi, la ricorrente nel procedimento principale è coperta dal sistema previdenziale dei Paesi Bassi e percepisce, da allora, indennità ai sensi della Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering (WAO) (legge relativa all'assicurazione contro l'inabilità al lavoro) (in prosieguo: le «indennità WAO») e indennità dell'Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds (ABP) (fondo pensioni per i dipendenti pubblici, comprese le prestazioni di vecchiaia, ai superstiti e d'invalidità) (in prosieguo: le «indennità ABP»).

7 Con lettera del 23 agosto 2016, le autorità fiscali belghe hanno inviato alla ricorrente nel procedimento principale un avviso di rettifica della sua dichiarazione personale dei redditi per l'anno fiscale 2014, precisando che le indennità suddette sono percepite come pensioni e sono imponibili in Belgio in quanto tali.

8 Con lettera del 16 dicembre 2016, la ricorrente nel procedimento principale ha presentato un reclamo avverso tale decisione, sostenendo che le indennità in questione sono esenti da imposta in Belgio, poiché le indennità WAO non sarebbero pensioni, bensì prestazioni per persone con disabilità, così come le indennità ABP costituirebbero pensioni di disabilità.

9 Successivamente la ricorrente nel procedimento principale ha ammesso l'imponibilità delle indennità ABP in Belgio; essa ha contestato, tuttavia, la qualificazione fattane dalle autorità fiscali belghe e ha mantenuto la sua posizione secondo cui le indennità WAO non sono imponibili in Belgio.

10 Con decisione del 14 giugno 2017, il reclamo della ricorrente nel procedimento principale è stato respinto, non avendo ella dimostrato né di essere disabile né che le indennità WAO percepite nei Paesi Bassi costituissero prestazioni per persone con disabilità. Le autorità fiscali belghe hanno perciò mantenuto la qualificazione di tali indennità come «prestazione per inabilità al lavoro», prestazione che rientra nel regime pensionistico imponibile in Belgio.

11 La ricorrente nel procedimento principale ha impugnato la decisione delle autorità fiscali belghe dinanzi al Tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio).

12 Il giudice del rinvio ricorda che la controversia oggetto del procedimento principale verte sulla questione se le indennità WAO percepite dalla ricorrente nel procedimento principale nei Paesi Bassi siano imponibili in Belgio.

13 Secondo detto giudice, dai documenti forniti dalla ricorrente nel procedimento principale risulta che tali indennità sono destinate a compensare la perdita di reddito comportata dalla disabilità, in quanto sono determinate commisurando alla retribuzione riconosciuta all'interessata prima dell'incidente la retribuzione che ella può percepire tenuto conto delle sue capacità attuali.

14 La finalità delle indennità WAO sarebbe di incoraggiare le persone con disabilità a lavorare nella misura della loro capacità residua, ricevendo un'indennità compensativa della perdita di reddito dovuta alla riduzione della loro capacità di lavoro. Di conseguenza, le indennità WAO erogate alla ricorrente nel procedimento principale costituirebbero non una pensione, bensì un'indennità per disabilità.

15 Il medesimo giudice rileva che la normativa belga controversa prevede un'esenzione dall'imposta per le indennità riconosciute alle persone con disabilità, ma solo per l'ipotesi che tali indennità siano erogate dal Tesoro, cosicché per le indennità WAO percepite dalla ricorrente nel procedimento principale, che pur costituiscono un'indennità per disabilità, non è ammesso il beneficio dell'esenzione.

16 Se è vero, come sostiene il governo belga, che la ricorrente nel procedimento principale avrebbe potuto presentare in Belgio una domanda di indennità per disabilità, per la quale sarebbe valsa l'esenzione fiscale, domanda che la ricorrente non ha presentato, è vero pure – osserva il giudice del rinvio – che la stessa non avrebbe in realtà avuto alcun interesse in tal senso, ricevendo già indennità analoghe nei Paesi Bassi. Inoltre, non è certo che in Belgio siffatta indennità le sarebbe stata riconosciuta.

17 Di conseguenza, tale giudice ritiene che la normativa belga controversa possa ostacolare la libera circolazione dei lavoratori, nella misura in cui tratta diversamente le indennità per disabilità percepite dai residenti belgi a seconda che ad erogarle sia lo Stato belga oppure un altro Stato membro.

18 Il Tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi) ha pertanto deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale: «Se l'articolo 38[, paragrafo 1, punto 4°, del codice delle imposte sul reddito del 1992, nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale] sia in contrasto con gli articoli 45 TFUE e segg. (principio della libera circolazione dei lavoratori) e 56 TFUE e segg. (principio della libera prestazione dei servizi) (...), in quanto esenta da imposta le prestazioni per persone con disabilità soltanto nel caso in cui siano erogate dal Tesoro, vale a dire dallo Stato belga, in forza della legge belga, determinando in tal modo una discriminazione tra i contribuenti, residenti belgi, i quali percepiscano prestazioni per disabilità erogate dallo Stato belga in forza della sua legislazione, che sono esenti, e i contribuenti, residenti belgi, i quali percepiscano prestazioni dirette a compensare una disabilità erogate da un altro Stato membro dell'Unione europea, che non sono esenti».

Sulla questione pregiudiziale

19 In via preliminare, è importante rilevare che, nella sua questione, il giudice del rinvio fa riferimento sia al principio della libera circolazione dei lavoratori, sancito dall'articolo 45 TFUE, sia a quello della libera prestazione dei servizi, previsto dall'articolo 56 TFUE.

20 Orbene, qualora un provvedimento nazionale costituisca una restrizione sia alla libera circolazione dei lavoratori sia alla libera prestazione di servizi, la Corte procede al suo esame, in linea di principio, con riguardo ad una sola di dette due libertà fondamentali se risulta che, nelle circostanze di specie, l'una è del tutto secondaria rispetto all'altra e può esserle ricollegata (v., in tal senso, sentenza del 14 ottobre 2004, Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

21 Nel caso di specie, va osservato che né la decisione di rinvio né il fascicolo presentato alla Corte contengono elementi che dimostrino che il principio della libera prestazione dei servizi sia pertinente nel procedimento principale.

22 Per contro, dalla decisione di rinvio risulta chiaramente che la ricorrente nel procedimento principale rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 45 TFUE, in quanto ha esercitato il suo diritto alla libera circolazione dei lavoratori e ha svolto, per diversi anni, attività professionale in uno Stato membro diverso da quello di residenza.

23 Infatti, in conformità ad una costante giurisprudenza, tutti i cittadini dell'Unione, indipendentemente dal loro luogo di residenza e dalla loro nazionalità, che abbiano usufruito del diritto alla libera circolazione dei lavoratori e che abbiano esercitato un'attività lavorativa in uno Stato membro diverso da quello di residenza, rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 45 TFUE (sentenza del 14 marzo 2019, *Jacob e Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

24 Ne consegue che, nelle circostanze del procedimento principale e tenuto conto delle informazioni di cui dispone la Corte, la questione pregiudiziale deve essere esaminata alla luce della libera circolazione dei lavoratori.

25 In tale contesto, va inteso che, con la sua questione, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 45 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede che l'esenzione fiscale applicabile alle indennità per disabilità sia subordinata alla condizione che dette indennità siano erogate da un organismo dello Stato membro interessato ed esclude, dunque, dal beneficio di tale esenzione le indennità della stessa natura erogate da un altro Stato membro.

Sulla ricevibilità

26 Il governo belga considera erronea la valutazione dei fatti operata dal giudice del rinvio, nella domanda di pronuncia pregiudiziale, secondo la quale le indennità WAO percepite dalla ricorrente nel procedimento principale costituiscono indennità per disabilità della stessa natura degli assegni belgi riconosciuti alle persone con disabilità ed esenti da imposta ai sensi della legge belga.

27 Con il suo argomento il governo belga intende contestare la premessa su cui si basa la presente domanda di pronuncia pregiudiziale e, di conseguenza, la sua ricevibilità.

28 È sufficiente ricordare, al riguardo, che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, nell'ambito del procedimento pregiudiziale di cui all'articolo 267 TFUE, basato sulla netta separazione delle funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, il giudice nazionale è l'unico competente ad esaminare e a valutare i fatti del procedimento principale. In tale contesto, la Corte è unicamente legittimata a pronunciarsi sull'interpretazione o sulla validità di un testo dell'Unione riguardo alla situazione di fatto e di diritto descritta dal giudice del rinvio, al fine di fornire a quest'ultimo gli elementi utili alla soluzione della controversia di cui è investito (sentenza del 20 dicembre 2017, *Schweppes*, C-291/16, EU:C:2017:990, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

29 Le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono pertanto di una presunzione di rilevanza. Detta presunzione di rilevanza non può essere messa in discussione dalla semplice circostanza che una delle parti nel procedimento principale contesti taluni fatti di cui non spetta alla Corte verificare l'esattezza e dai quali dipende la definizione dell'oggetto della controversia (v., in tal senso, sentenza del 14 aprile 2016, *Polkomtel*, C-397/14, EU:C:2016:256, punti 37 e 38).

30 Poiché non spetta alla Corte mettere in discussione gli accertamenti di fatto sui quali si basa la presente domanda di pronuncia pregiudiziale – nella specie, la natura delle prestazioni riconosciute alla ricorrente nel procedimento principale dai Paesi Bassi –, occorre, in sede di risposta alla questione pregiudiziale, considerare che le indennità WAO percepite dalla ricorrente nel procedimento principale costituiscono indennità per disabilità della stessa natura degli assegni belgi riconosciuti alle persone con disabilità ed esenti da imposta ai sensi della legge belga, ciò che, se del caso, spetterà al giudice del rinvio verificare.

Nel merito

Sull'esistenza di una restrizione all'articolo 45 TFUE

31 Occorre ricordare, prima di tutto, che, secondo costante giurisprudenza, se è vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 23 gennaio 2014, Commissione/Belgio, C-296/12, EU:C:2014:24, punto 27 e giurisprudenza ivi citata). Pertanto, sebbene gli Stati membri, nell'ambito delle convenzioni bilaterali dirette a evitare la doppia imposizione, siano liberi di fissare i fattori di collegamento ai fini della ripartizione della competenza fiscale, tale ripartizione non consente loro di applicare misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal Trattato FUE. Infatti, per quanto riguarda l'esercizio del potere impositivo così ripartito, gli Stati membri sono tenuti ad adeguarsi alle norme dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 14 marzo 2019, Jacob e Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

32 Nel caso di specie, va osservato che la normativa belga controversa nel procedimento principale prevede espressamente che siano esenti da imposta solo le indennità per disabilità erogate dal Tesoro. Tale normativa esclude, dunque, dal beneficio dell'esenzione in parola le indennità per disabilità erogate da uno Stato membro diverso dallo Stato belga.

33 La normativa belga controversa nel procedimento principale stabilisce così una differenza di trattamento tra i residenti belgi in base all'origine del loro reddito, la quale può ostacolare l'esercizio, da parte di questi ultimi, del proprio diritto alla libera circolazione dei lavoratori sancito dall'articolo 45 TFUE.

34 Tuttavia, la Corte ha già dichiarato che l'articolo 45 TFUE osta ad una normativa che stabilisce una differenza di trattamento fiscale tra le coppie di cittadini residenti nel territorio belga a seconda dell'origine del loro reddito, differenza che può avere un effetto dissuasivo sull'esercizio da parte di questi ultimi delle libertà garantite dal Trattato, e in particolare della libera circolazione dei lavoratori garantita dall'articolo 45 TFUE (sentenze del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punti 51 e 52, e del 14 marzo 2019, Jacob e Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punto 43 e dispositivo).

35 La normativa nazionale controversa nel procedimento principale costituisce, pertanto, una restrizione alla libera circolazione dei lavoratori vietata, in linea di principio, dall'articolo 45 TFUE.

Sull'esistenza di una giustificazione

36 Secondo costante giurisprudenza, una misura idonea a ostacolare la libera circolazione dei lavoratori sancita dall'articolo 45 TFUE può essere ammessa solo qualora persegua uno scopo legittimo compatibile con il Trattato e sia giustificata da motivi imperativi d'interesse generale. Occorre inoltre, in una tale ipotesi, che la sua applicazione sia idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo così perseguito e non ecceda quanto è necessario per realizzare tale scopo (v., in tal senso, sentenza del 14 marzo 2019, Jacob e Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

37 Nel caso di specie, il giudice del rinvio non ha dato atto di giustificazioni, né ha invocato giustificazioni il governo belga, il quale, nel corso del procedimento dinanzi alla Corte, si è limitato a mettere in discussione la natura delle prestazioni riconosciute alla ricorrente nel procedimento principale dai Paesi Bassi.

38 In tale contesto, la Corte può solo concludere che non vi è alcuna giustificazione, ciò che tuttavia spetterà al giudice del rinvio verificare.

39 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che, senza prevedere alcuna giustificazione al riguardo – ciò che tuttavia spetta al giudice del rinvio verificare –, dispone che l'esenzione fiscale applicabile alle indennità per disabilità sia subordinata alla condizione che dette indennità siano erogate da un organismo dello Stato membro interessato ed esclude, dunque, dal beneficio di tale esenzione le indennità della stessa natura erogate da un altro Stato membro, ancorché il beneficiario di dette indennità risieda nello Stato membro interessato.

Sulle spese

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

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

L'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che, senza prevedere alcuna giustificazione al riguardo – ciò che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare –, dispone che l'esenzione fiscale applicabile alle indennità per disabilità sia subordinata alla condizione che dette indennità siano erogate da un organismo dello Stato membro interessato ed esclude, dunque, dal beneficio di tale esenzione le indennità della stessa natura erogate da un altro Stato membro, ancorché il beneficiario di dette indennità risieda nello Stato membro interessato.

Firme