

**Sentenza 14 novembre 2006, n. C-513/04**

***Mark Kerckhaert e Bernadette Morres vs Belgische Staat,***

**Imposta sul reddito – Dividendi – Onere d'imposta sui dividendi derivanti dalle azioni detenute in società stabilite in un altro Stato membro – Mancata imputazione nello Stato di residenza dell'imposta sul reddito prelevata alla fonte in un altro Stato membro**

**MASSIMA**

*L'art. 73 B, n. 1, del Trattato CE (divenuto art. 56, n. 1, CE) non osta alla normativa di uno Stato membro, quale la legislazione fiscale belga, che, nell'ambito dell'imposta sul reddito, assoggetta alla stessa aliquota d'imposta uniforme i dividendi di azioni di società stabilite sul territorio del detto Stato e i dividendi di azioni di società stabilite in un altro Stato membro, senza prevedere la possibilità di imputare l'imposta prelevata mediante ritenuta alla fonte in quest'altro Stato membro.*

## COMMENTO

Questa è una delle sempre più frequenti sentenze che tratta di un problema delicato ed attuale a seguito dell'aumento della libera circolazione delle persone e dei capitali che è quello dell'eliminazione della doppia imposizione sui redditi che attraversano le frontiere nazionali all'interno della UE.

A differenza di quanto statuito in molte sentenze precedenti in cui la CGCE condannava le normative nazionali che provocavano delle distorsioni alle libertà fondamentali del Trattato UE, questa in esame va in senso opposto e dà ragione allo Stato belga circa l'indeducibilità dall'imposta sul reddito di un contribuente residente persona fisica di ritenute alla fonte sui dividendi versato in un altro Stato membro.

Nella fattispecie in esame, una coppia di coniugi residenti in Belgio, ha incassato dei dividendi da una società francese che hanno subito in Francia una ritenuta liberatoria alla fonte a titolo di imposta sui redditi del 15%.

Alla richiesta di fruire di una deduzione fiscale pari all'imposta francese trattenuta, l'Amministrazione fiscale belga ha negato l'assenso in seguito alla modifica dell'articolo 187 del codice delle imposte che prevedeva inizialmente che, per quanto riguardava i redditi provenienti da azioni o quote e da capitali investiti che erano stati assoggettati all'estero ad un'imposta sul reddito, ad un'imposta sulle società o ad un'imposta per i non residenti, l'imposta venisse previamente diminuita di una quota forfetaria di tale imposta straniera.

Ai tempi della dichiarazione in esame, la modifica normativa comportava però che le persone fisiche non potevano e non possono tuttora più pretendere il beneficio di tale credito d'imposta per imputazione qualora percepiscano dividendi di imprese stabilite in un altro Stato, provenienti da redditi che sono già stati assoggettati ad imposta in tale Stato a titolo di imposta.

Tali redditi sono quindi assoggettati all'imposta trattenuta alla fonte nel detto Stato, nonché all'imposta con l'aliquota del 25% prevista all'art. 171, n. 3, del codice delle imposte.

A seguito del rifiuto, i contribuenti hanno adito il *Rechtbank van eerste aanleg te Gent*, allo scopo di far annullare la decisione dell'Amministrazione fiscale belga, invocando in particolare una violazione dell'art. 56 del Trattato UE concernente il divieto per tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi.

Il Tribunale di *Gent* rimetteva l'interpretazione pregiudiziale alla CGCE circa la conformità alla normativa comunitaria della nuova legge belga che di fatto provoca una doppia imposizione del reddito stesso.

La CGCE ha statuito che pur essendo la competenza in materia di imposte delegata agli Stati anche se nei limiti del rispetto del diritto comunitario, la normativa in questione non comporta però alcuna violazione delle libertà fondamentali poiché la legislazione fiscale belga non effettua alcuna distinzione tra i dividendi di società stabilite in Belgio e quelli di società stabilite in un altro Stato membro, visto che questi ultimi sono assoggettati, in conformità alla legge belga, ad un'aliquota identica del 25% a titolo di imposta sul reddito.

Quindi esiste una sostanziale differenza rispetto ad altri casi quali per esempio al sentenza *Manninen* (C-319/02 del 7 settembre 2004), in cui è rilevato un trattamento diverso in capo allo stesso contribuente.

E' pur vero che l'eliminazione della doppia imposizione deve restare una prerogativa degli Stati da esercitare tramite la ratifica di accordi bilaterali allo scopo, ma nella fattispecie in esame, l'Amministrazione fiscale Belga ha rifiutato l'applicazione dell'art. 19 A, n. 1 della convenzione fra Francia e Belgio che stabilisce che, quando i dividendi vengono pagati da una società stabilita in Francia ad un residente in Belgio che non sia una società soggetta all'imposta sulle società, e quando questi dividendi sono stati effettivamente assoggettati alla ritenuta alla fonte in Francia, l'imposta dovuta in Belgio sul loro ammontare, al netto della ritenuta francese, sia ridotta, da un lato, di qualsiasi ritenuta alla fonte riscossa al tasso normale e, dall'altro, della quota forfetaria di imposta straniera deducibile alle condizioni fissate dalla legge belga, e tale quota non deve essere inferiore al 15% di questo importo netto.

Poiché però la normativa interna belga è stata variata, l'Amministrazione fiscale belga ne ha negato l'applicazione.

La CGCE non può pronunciarsi al riguardo perché un'eventuale problematica riguardante proprio la suddetta applicazione della Convenzione fiscale franco-belga non fa parte della questione di rinvio pregiudiziale presentata.

Questa sentenza ha lasciato molto sorpresa la Commissione europea che ha avviato una procedura di studio della sentenza in esame perché di fatto non si rimedia ad una mancanza di coordinamento fra le due amministrazioni fiscali, quella belga e quella francese per dei meri problemi interni.

~~L'assenza però di una specifica normativa comunitaria che riguardi le persone fisiche (mentre abbiamo varie~~  
Direttive riguardanti il regime madre figlia per le società di capitali), non può essere invocata dalla CGCE,  
né tanto meno essere imputata ai singoli Stati membri.

Giancarlo Cervino  
Centre for International Fiscal Studies S.A.  
Lugano

---