SENTENZA DELLA CORTE

16 maggio 2000 *

Nel procedimento C-87/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Tribunal administratif (Lussemburgo), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Patrick Zurstrassen

e

Administration des contributions directes,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 48 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE) e dell'art. 1 del regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU L 257, pag. 2),

* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE,

composta dai signori J.C. Moitinho de Almeida, presidente della Terza e della Sesta Sezione, presidente facente funzione, D.A.O. Edward, L. Sevón e R. Schintgen, presidenti di sezione, P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, G. Hirsch, H. Ragnemalm, M. Wathelet (relatore), V. Skouris e dalla signora F. Macken, giudici,

avvocato generale: D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il signor Zurstrassen, dall'avv. J.-P. Noesen, del foro di Lussemburgo;

— per il governo lussemburghese, dal signor P. Steinmetz, direttore del servizio affari legali e culturali presso il Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per il governo spagnolo, dalla signora M. López-Monís Gallego, abogado del Estado, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla signora Hélène Michard e dal signor Enrico Traversa, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del signor Zurstrassen, rappresentato dall'avv. J.-P. Noesen, del governo lussemburghese, rappresentato dal signor P. Steinmetz, assistito dal signor J.-M. Klein, consigliere di direzione presso l'amministrazione delle imposte dirette, del governo spagnolo, rappresentato dalla signora M. López-Monís Gallego, e della Commissione, rappresentata dal signor B. Mongin, all'udienza del 14 dicembre 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 gennaio 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con decisione 11 marzo 1999, pervenuta alla Corte il 12 marzo successivo, il Tribunal administratif di Lussemburgo ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale avente ad oggetto l'interpretazione dell'art. 48 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE) e dell'art. 1 del regolamento CE del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU L 257, pag. 2).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra il signor Zurstrassen e l'amministrazione delle imposte dirette in merito al calcolo dell'imposta sul reddito.

Il contesto normativo nazionale

3 A norma dell'art. 2, n. 1, della legge lussemburghese 4 dicembre 1967 relativa all'imposta sul reddito (*Memorial A* 1967, n. 79; in prosieguo: la «LIR»), come modificata con legge 6 dicembre 1990:

«Le persone fisiche sono considerate contribuenti residenti o contribuenti non residenti, a seconda che abbiano o non abbiano il loro domicilio fiscale o la loro dimora abituale nel Granducato».

4 L'art. 3 della LIR dispone:

«Sono assoggettati congiuntamente:

a) i coniugi che all'inizio dell'anno d'imposta sono contribuenti residenti e non vivono di fatto separati in forza di una dispensa di legge o dell'autorità giudiziaria;

b) i contribuenti residenti che contraggono matrimonio nel corso dell'anno d'imposta;

c) i coniugi che diventano contribuenti residenti nel corso dell'anno d'imposta e che non vivono di fatto separati in forza di una dispensa di legge o di un'autorità giudiziaria».

5 Ai fini dell'applicazione dell'aliquota per il calcolo dell'imposta, i contribuenti sono ripartiti in 3 classi d'imposta. Così, ai sensi dell'art. 119 della LIR:

« 1. La classe 1 comprende le persone che non appartengono né alla classe 1a né alla classe 2;

2. La classe 1a comprende i seguenti contribuenti nella misura in cui non rientrano nella classe 2:

a) le persone in stato vedovile;

b) le persone che fruiscono di un'agevolazione d'imposta per i figli nelle condizioni di cui all'art. 123;

c) le persone che hanno compiuto il 64° anno di età all'inizio dell'anno di imposizione;

3. La classe 2 comprende:

a) le persone assoggettate congiuntamente ad un'imposta in forza dell'art. 3;

b) le persone in stato vedovile il cui matrimonio è stato sciolto per decesso nel corso dei tre anni che precedono l'anno dell'imposta;

c) le persone divorziate, separate legalmente o di fatto in forza di una dispensa di legge o dell'autorità giudiziaria nel corso dei tre anni che precedono l'anno dell'imposta, qualora prima di tale periodo e per cinque anni esse non abbiano fruito della presente disposizione o di una precedente disposizione analoga».

6 I contribuenti rientranti nella classe d'imposta 2, beneficiano, a parità di reddito e senza tener conto delle eventuali detrazioni, di un'imposizione più favorevole di quelli rientranti nella classe 1. Infatti, ai sensi dell'art. 121 della LIR:

«L'imposta a carico dei contribuenti della classe 2 è pari al doppio del tributo che, in applicazione della tariffa prevista dall'art. 118, corrisponde alla metà del reddito imponibile».

7 Inoltre, l'art. 157 bis, n. 3, della LIR dispone:

«(...) i contribuenti non residenti, coniugati e che non vivano di fatto separati, sono, su domanda, assoggettati alle imposte della classe 2, alla condizione che siano assoggettabili ad imposta nel Granducato per oltre il 50% dei redditi professionali del loro nucleo familiare. Se ambedue i coniugi realizzano redditi professionali imponibili nel Granducato, la domanda comporta il loro assoggettamento ad imposta congiunta».

La causa a qua

8 Il signor Zurstrassen e la moglie sono cittadini belgi. Il signor Zurstrassen svolge un'attività lavorativa subordinata in Lussemburgo dove risiede, mentre la moglie, casalinga, e i figli continuano a risiedere a Battice, in Belgio, in particolare per motivi scolastici. La coppia, di solito, si ritrova durante i fine settimana a Battice.

9 La quasi totalità del reddito familiare (98%) proviene dai redditi da lavoro del signor Zurstrassen in Lussemburgo, mentre il restante 2% costituisce il reddito percepito dall'interessato come insegnante presso l'Università cattolica di Lovanio, in Belgio. La moglie è priva di redditi propri, con la conseguenza che non è imponibile nello Stato di residenza.

10 Nelle cartelle d'imposta sul reddito per gli esercizi fiscali 1995 e 1996, emesse nel maggio 1997, l'amministrazione delle imposte dirette ha classificato il signor Zurstrassen nella classe d'imposta 1, applicabile ai celibi.

11 Dopo aver presentato reclamo al direttore dell'amministrazione delle imposte dirette, rimasto senza risposta, il 5 febbraio 1998 il signor Zurstrassen ha presentato due ricorsi dinanzi al giudice a quo, chiedendo «la modifica se non l'annullamento» della cartella d'imposta sul reddito relativo agli esercizi fiscali 1995 e 1996.

12 Il signor Zurstrassen ha sostenuto dinanzi al giudice a quo che le decisioni controverse avevano carattere discriminatorio, nella misura in cui la coppia di cui fa parte sarebbe svantaggiata, da un lato, rispetto ai coniugi che risiedono separatamente nel territorio lussemburghese, i quali fruiscono, ai sensi dell'art. 3, lett. a), della LIR, dell'imposizione congiunta (e quindi di un'aliquota più favorevole), e, d'altro lato, rispetto ai coniugi non residenti e non separati di fatto, che percepiscono più del 50% del reddito familiare da lavoro nel

Lussemburgo e che lavorano entrambi in Lussemburgo, poiché, essendo fiscalmente equiparati ai residenti, possono fruire di un'imposizione congiunta ai sensi dell'art. 157 bis, n. 3, della LIR. Siffatte discriminazioni sarebbero in contrasto con l'art. 48 del Trattato.

13 Il Tribunal administratif di Lussemburgo, nel rilevare che il signor Zurstrassen ha esercitato il suo diritto alla libera circolazione dei lavoratori sancito dall'art. 48 del Trattato, e che risiede in Lussemburgo, e nutrendo dubbi circa la compatibilità con il diritto comunitario del regime fiscale controverso, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 48 del Trattato dell'Unione europea e l'art. 1, n. 1, del citato regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, ostino ad una normativa nazionale che assoggetta il beneficio dell'imposta congiunta di due coniugi e della corrispondente classe d'imposta 2, la quale concede ai coniugi, a talune condizioni, un onere tributario più favorevole di quello che incomberebbe in caso di imposizione individuale, sempre che i due coniugi, non separati né di fatto né giudizialmente, abbiano i loro rispettivi domicili fiscali in uno stesso Stato membro, mentre esclude dal beneficio di tale regime d'imposta il coniuge che si stabilisce in uno Stato membro, lasciando il resto della famiglia in un altro Stato membro».

14 L'art. 48, n. 2, del Trattato dispone che la libera circolazione dei lavoratori «implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro».

15 L'art. 1, n. 1, del regolamento n. 1612/68 dispone:

«Ogni cittadino di uno Stato membro, qualunque sia il suo luogo di residenza, ha il diritto di accedere ad un'attività subordinata e di esercitarla sul territorio di un altro Stato membro, conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative che disciplinano l'occupazione dei lavoratori nazionali di detto Stato».

16 Va aggiunto che l'art. 7, n. 2, del medesimo regolamento prevede che il lavoratore cittadino di uno Stato membro goda, nel territorio degli altri Stati membri, «degli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali».

17 La questione pregiudiziale va pertanto intesa nel senso che è più precisamente diretta a sapere se l'art. 48, n. 2, del Trattato e l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68 ostino a una normativa nazionale, la quale, in materia di imposta sul reddito, subordini il beneficio dell'imposizione congiunta dei coniugi non separati né di fatto né giudizialmente alla condizione che entrambi siano residenti nel territorio nazionale e neghi la concessione di tale vantaggio fiscale a un lavoratore residente in tale Stato, dove percepisce la quasi totalità del reddito familiare, e il cui coniuge risiede in un altro Stato membro.

18 Secondo la costante giurisprudenza, le norme sulla parità di trattamento, sia del Trattato che dell'art. 7 del regolamento n. 1612, vietano non soltanto le discriminazioni palesi, basate sulla cittadinanza, ma anche qualsiasi forma dissimulata di discriminazione che, in applicazione di altri criteri di distinzione, conduca di fatto allo stesso risultato (v., in particolare, sentenza 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu, Racc. pag. 153, punto 11).

19 E' giocoforza constatare che nella specie il beneficio dell'imposizione congiunta per le coppie sposate è subordinato alla condizione che i coniugi siano residenti, e tale condizione può essere soddisfatta più facilmente dai connazionali piuttosto che dai cittadini di altri Stati membri stabilitisi nel Granducato per svolgervi un'attività economica e i cui familiari risiedano con maggiore frequenza fuori del Lussemburgo.

20 Pertanto, la condizione della residenza dei coniugi nel territorio nazionale non è idonea a assicurare la parità di trattamento sancita dagli artt. 48, n. 2, del Trattato e 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

21 Certamente, come la Corte ha già avuto modo di decidere e come ricordato dal governo spagnolo, in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe poiché il reddito percepito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce, nella maggior parte dei casi, solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza, e poiché 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 ed economici, che corrisponde in genere alla sua residenza abituale (v. sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punti 31 e 32, e 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind, Racc. pag. I-5451, punto 22).

22 Tuttavia, nella specie, il signor Zurstrassen è un contribuente residente nello Stato nel cui territorio egli percepisce la quasi totalità dei suoi redditi professionali.

23 Ciò considerato, la decisione delle autorità tributarie lussemburghesi di considerare il signor Zurstrassen per quanto sposato e con figli, come contribuente celibe senza carichi di famiglia per il motivo che la moglie, priva

di redditi propri, ha mantenuto la sua residenza in un altro Stato membro non può essere giustificata alla luce delle considerazioni esposte al punto 21 della presente sentenza. Infatti il Granducato di Lussemburgo è l'unico Stato che possa prendere in considerazione la situazione personale e familiare del signor Zurstrassen, poiché quest'ultimo non solo risiede in questo Stato, ma, per di più, ivi percepisce la quasi totalità del reddito familiare da lavoro.

24 Per giustificare ciò nonostante la posizione della propria amministrazione fiscale, il governo lussemburghese ha fatto valere la circostanza che l'imposizione congiunta dei coniugi semplifica la riscossione dell'imposta, in ragione dell'esistenza di un rapporto di solidarietà tra i coniugi, nei cui confronti l'esattore delle imposte può indistintamente rivolgersi ed esigere il pagamento della totalità del debito fiscale. Una siffatta possibilità verrebbe meno se uno dei coniugi non fosse residente.

25 Anche a prescindere dalla questione se l'obiettivo di agevolare la riscossione dell'imposta possa validamente giustificare una disparità di trattamento basato sulla residenza del contribuente, è sufficiente rilevare che la normativa fiscale lussemburghese stessa ammette l'imposizione congiunta dei coniugi non residenti, all'unica condizione che più del 50% dei redditi da lavoro della coppia siano imponibili nel Lussemburgo, in una situazione in cui gli ostacoli materiali alla riscossione dell'imposta sono più elevati che nella fattispecie di cui alla causa a qua.

26 Di conseguenza, la questione pregiudiziale va risolta nel senso che l'art. 48, n. 2, del Trattato e l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68 ostano all'applicazione di una normativa nazionale che, in materia di imposta sul reddito, subordini il beneficio dell'imposizione congiunta di due coniugi non separati né di fatto né giudizialmente alla condizione che entrambi siano residenti nel territorio

nazionale e neghi la concessione di tale vantaggio fiscale a un lavoratore residente in tale Stato, dove percepisce la quasi totalità dei redditi familiari, e il cui coniuge risiede in un altro Stato membro.

Sulle spese

27 Le spese sostenute dai governi spagnolo e francese nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Tribunal administratif di Lussemburgo con decisione 11 marzo 1999, dichiara:

L'art. 48, n. 2, del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 39, n. 2, CE) e l'art. 7, n. 2, del regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612,

relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità, ostano all'applicazione di una normativa nazionale che, in materia di imposta sul reddito, subordini il beneficio dell'imposizione congiunta di due coniugi non separati né di fatto né giudizialmente alla condizione che entrambi siano residenti nel territorio nazionale e neghi la concessione di tale vantaggio fiscale a un lavoratore residente in tale Stato, dove egli percepisce la quasi totalità dei redditi familiari, e il cui coniuge risiede in un altro Stato membro.

Moitinho de Almeida Edward Sevón

Schintgen Kapteyn

Gulmann Hirsch Ragnemalm

Wathelet Skouris Macken

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 16 maggio 2000.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

G.C. Rodríguez Iglesias