SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
12 giugno 2003 *

Nel procedimento C-234/01,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Finanzgericht Berlin (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Arnoud Gerritse

e

Finanzamt Neukölln-Nord,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. M. Wathelet (relatore), presidente di sezione, C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann e A. Rosas, giudici,

avvocato generale: sig. P. Léger
cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il sig. Gerritse, dal sig. H. Grams, Rechtsanwalt, e dal sig. D. Molenaar, belastingadviseur;

— per il Finanzamt Neukölln-Nord, dai sigg. W. Czarnetzki e S. Wolff, in qualità di agenti;

— per il governo finlandese, dalla sig.ra T. Pynnä, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e W. Mölls, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del sig. Gerritse e della Commissione, all'udienza del 9 gennaio 2003,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 marzo 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 28 maggio 2001, pervenuta in cancelleria il 19 giugno seguente, il Finanzgericht Berlin (sezione tributaria del tribunale, Berlino) ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE).

2 La questione è sorta nell'ambito di una controversia tra il sig. Gerritse e il Finanzamt Neukölln-Nord (in prosieguo: il «Finanzamt») in merito all'assoggettamento ad imposta di redditi percepiti in Germania in qualità di non residente.

Contesto normativo nazionale

3 L'art. 50 a) dell'Einkommensteuergesetz (legge relativa all'imposta sul reddito), nella versione del 1996 (in prosieguo: l'«EStG 1996»), riguarda l'imposizione

fiscale delle persone «parzialmente soggette», vale a dire di coloro che non hanno né la residenza né il domicilio abituale in Germania e che in tale Stato sono assoggettati ad imposta unicamente sui redditi ivi percepiti. Ai sensi del detto art. 50 a), n. 4, di tale legge:

«Nel caso di persone parzialmente soggette a imposta, l'imposta sul reddito è riscossa mediante ritenuta fiscale alla fonte:

1. per i redditi percepiti a titolo di prestazioni artistiche, sportive o simili sul territorio nazionale o a titolo di sfruttamento di tali prestazioni sul territorio nazionale, ivi compresi i redditi derivanti da altre prestazioni legate a quelle che precedono, indipendentemente dalla persona che percepisce le entrate (...)

(...).

La ritenuta fiscale ammonta al 25% delle entrate (...)».

4 Ai sensi dell'art. 50, n. 5, quarta frase, dell'EStG, nella versione del 1997, applicabile retroattivamente alle retribuzioni percepite nel 1996, in via di principio non è consentita alcuna detrazione per spese professionali, salvo che tali spese rappresentino più della metà delle entrate.

5 La ritenuta alla fonte costituisce in via di principio un'imposizione definitiva, come risulta dall'art. 50, n. 5, dell'EStG 1996:

«Nel caso di persone parzialmente soggette, l'imposta sul reddito riguardante i redditi che (...) sono oggetto di ritenuta alla fonte a norma dell'art. 50 a) è considerata assolta mediante la detta ritenuta».

6 Ai sensi dell'art. 1, n. 3, dell'EStG 1996, vi sono persone, rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 50 a) di tale legge, che possono comunque chiedere di essere trattate come integralmente soggette all'imposta sul reddito, e in tal caso la loro imposizione viene successivamente allineata a quella della persona integralmente soggetta nell'ambito di una procedura di liquidazione effettuata a seguito di una dichiarazione dei redditi.

7 Tuttavia, le persone parzialmente soggette possono avvalersi di tale facoltà soltanto in presenza di una delle seguenti condizioni: che il 90% almeno del reddito sia stato sottoposto, nell'anno civile, all'imposta sui redditi tedesca, o che i redditi non soggetti all'imposta sui redditi tedesca durante l'anno civile siano pari o inferiori a DEM 12 000.

8 Nell'ambito della procedura di liquidazione dell'imposta sul reddito, applicabile di regola alle persone integralmente soggette, la base imponibile, con riferimento ai redditi derivanti da un'attività indipendente, è costituita dall'utile netto, previa detrazione delle spese professionali (v. art. 50, nn. 1 e 2, dell'EStG). Trova inoltre applicazione la tabella progressiva stabilita dall'art. 32 a) dell'EStG 1996, che comprende una quota di base non imponibile entro il massimale, per il 1996, di DEM 12 095.

Causa principale e questione pregiudiziale

9 Il sig. Gerritse, cittadino olandese residente nei Paesi Bassi, nel 1996 ha percepito l'importo di DEM 6 007,55 per aver svolto una prestazione come batterista presso un'emittente radiofonica a Berlino. Come risulta dal fascicolo, le spese professionali sostenute per tale prestazione sono state pari a DEM 968.

10 Nello stesso anno il sig. Gerritse ha percepito inoltre redditi lordi per un totale di circa DEM 55 000 nel proprio Stato di residenza e in Belgio.

11 Conformemente alla convenzione stipulata il 16 giugno 1959 tra il Regno dei Paesi Bassi e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione nel settore dell'imposta sui redditi e dell'imposta sul patrimonio nonché di varie altre imposte e per disciplinare altre questioni di ordine fiscale (BGBl. 1960 II, pag. 1782; in prosieguo: la «convenzione bilaterale») nonché all'art. 50 a), n. 4, dell'EStG 1996, il compenso di DEM 6 007,55 è stato assoggettato all'imposta forfettaria sul reddito all'aliquota del 25% (pari a DEM 1 501,89) mediante ritenuta alla fonte.

12 Nel settembre 1998 il sig. Gerritse ha presentato all'amministrazione tributaria tedesca, ai sensi dell'art. 1, n. 3, dell'EStG 1996, una dichiarazione dei redditi per poter essere trattato alla stregua di una persona integralmente soggetta. Il Finanzamt ha tuttavia rifiutato di procedere alla liquidazione dell'imposta sul reddito affermando che gli altri redditi dichiarati superavano il massimale di DEM 12 000. Anche il reclamo del ricorrente nella causa principale è stato respinto.

13 Il sig. Gerritse ha proposto ricorso contro tale rigetto dinanzi al Finanzgericht Berlin richiamandosi al principio di non discriminazione garantito dal diritto comunitario. In tale sede ha sostenuto che un residente integralmente soggetto, che si trovi in una situazione analoga alla sua, non sarebbe tenuto a versare alcuna imposta in ragione della quota di base non imponibile, che ha un massimale di DEM 12 095.

14 Secondo il Finanzamt, se si applicasse la tabella di base, il ricorrente nella causa principale si sottrarrebbe alla progressività dell'aliquota dell'imposta tedesca sul reddito, mentre il livello dei suoi redditi, considerato il suo reddito mondiale, imporrebbe l'applicazione di un'aliquota più elevata. In tal modo egli risulterebbe favorito rispetto ai residenti integralmente soggetti per i quali, conformemente all'art. 32 b), n. 1, punto 3, dell'EStG 1996, in sede di determinazione dell'aliquota d'imposta si prende in considerazione il reddito mondiale.

15 Il giudice del rinvio s'interroga sulla compatibilità con il diritto comunitario dell'imposizione definitiva all'aliquota del 25% prevista dall'art. 50 a), n. 4, prima frase, punto 1, e seconda frase, dell'EStG 1996.

16 Egli constata che la possibilità, per lo Stato di residenza, di prendere in considerazione, in forza della convenzione bilaterale, i redditi percepiti nello Stato di attività, ai fini dell'assoggettamento ad imposta del reddito mondiale residuo, può sfociare in un onere supplementare per il soggetto passivo, nel senso che un eventuale scatto nell'aliquota dell'imposta sul reddito non verrebbe interamente compensato dalla detrazione dell'imposta nello Stato di residenza, la quale viene calcolata in maniera puramente astratta sulla base dei rapporti tra i redditi percepiti in Germania e i redditi mondiali del soggetto passivo.

17 Secondo il giudice del rinvio, l'assoggettamento definitivo ad imposta dei redditi del sig. Gerritse all'aliquota del 25% non si giustifica alla luce del principio di

coerenza fiscale, in quanto non sussisterebbe, come richiede la giurisprudenza della Corte in materia, alcun nesso diretto tra il vantaggio fiscale — nella fattispecie, la concessione della quota di base non imponibile — e l'imposizione definitiva.

18 Il giudice del rinvio rileva inoltre che l'applicazione di un'aliquota uniforme del 25% rischia, a seconda dei casi, di sfociare in una discriminazione flagrante della persona parzialmente soggetta rispetto a chi sia fiscalmente residente. Ad esempio, nel 1996, un soggetto passivo celibe domiciliato nei Paesi Bassi, che percepiva in tal paese l'equivalente di DEM 12 001 a titolo di redditi netti, nonché redditi lordi in Germania derivanti da un'attività artistica indipendente pari a DEM 100 000 al lordo e a DEM 50 001 al netto, era soggetto a un'imposta definitiva di DEM 25 000 a titolo di imposta sul reddito, oltre che al prelievo di solidarietà proporzionale. Secondo il giudice del rinvio ciò corrisponde — applicato al reddito netto percepito in Germania — a un'aliquota impositiva media del 49,99%, che è in genere applicabile soltanto alle persone dal reddito particolarmente elevato (l'aliquota d'imposta massima ammontava nel 1996 al 53% per i lavoratori dipendenti non coniugati il cui reddito imponibile superava i DEM 120 042).

19 Se il domicilio del soggetto passivo si fosse trovato in Germania ed egli avesse ottenuto un reddito netto mondiale di DEM 62 002, avrebbe dovuto pagare, secondo la tabella di base, soltanto un'imposta sul reddito pari a DEM 15 123. In tal caso l'aliquota impositiva media sarebbe stata pari al 24,4% soltanto, cioè alla metà dell'aliquota menzionata al punto precedente.

20 Il giudice del rinvio riconosce tuttavia che in molti casi, in particolare qualora i redditi nazionali siano molto elevati mentre le spese professionali trascurabili, le disposizioni di cui trattasi nella causa principale danno luogo, sotto il profilo dell'aliquota impositiva applicabile, a un trattamento più favorevole della persona parzialmente soggetta, cui viene applicata la ritenuta d'imposta, rispetto alla persona stabilita in Germania o a quella parzialmente soggetta, nei cui confronti sia stata effettuata la procedura di liquidazione in conformità all'art. 50 dell'EStG 1996. Il sig. Gerritse non farebbe parte, però, di queste persone favorite, giacché l'imposta che avrebbe dovuto essere versata a seguito della liquidazione per i redditi percepiti sul territorio tedesco sarebbe stata, nell'ipotesi di un assoggettamento integrale, pari a zero.

21 Il giudice remittente aggiunge che la causa principale potrebbe essere risolta riconoscendo al sig. Gerritse la possibilità di esperire una procedura di liquidazione dell'imposta sul reddito applicando la tabella di base dell'imposta sul reddito, senza tuttavia tener conto della quota di base non imponibile, il che darebbe luogo a un'imposta sul reddito leggermente inferiore a quella che gli viene reclamata. Occorrerebbe allora chiedersi se differenze trascurabili in materia di imposizione costituiscano un ostacolo effettivo all'esercizio di un'attività economica in un altro Stato membro.

22 Alla luce di quanto sopra il Finanzgericht Berlin ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia incompatibile con l'art. 52 del Trattato CE (...) il fatto che, ai sensi dell'art. 50 a), n. 4, prima frase, punto 1, e seconda frase, dell'[EStG 1996], un cittadino dei Paesi Bassi, il quale nella Repubblica federale di Germania nell'anno civile ha percepito un reddito netto imponibile derivante da attività autonoma di circa DEM 5 000, sia assoggettato ad una trattenuta fiscale del 25% sul reddito (lordo) di circa DEM 6 000, oltre al contributo di solidarietà, da parte del debitore del compenso e non abbia alcuna possibilità di recuperare in tutto o in parte le imposte pagate mediante una richiesta di rimborso o una liquidazione dell'imposta».

Sulla questione pregiudiziale

23 Occorre preliminarmente rilevare che il sig. Gerritse, residente nei Paesi Bassi, ha svolto in Germania una prestazione temporanea, per la quale ha percepito redditi il cui assoggettamento ad imposta è contestato dinanzi al giudice del rinvio. Ciò considerato, come hanno osservato il sig. Gerritse e la Commissione, la questione pregiudiziale va intesa come vertente sulla libera prestazione dei servizi piuttosto che sulla libertà di stabilimento.

24 Si deve pertanto ritenere che il giudice del rinvio desideri sapere, in sostanza, se gli artt. 59 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 49 CE) e 60 del Trattato CE (divenuto art. 50 CE) ostino a una normativa nazionale come quella in discussione nella causa principale, la quale di regola, da una parte, prende in considerazione, in sede di assoggettamento ad imposta dei non residenti, i redditi lordi senza detrazione delle spese professionali mentre i residenti sono tassati sui loro redditi netti previa detrazione delle spese professionali e, dall'altra, assoggetta i redditi dei non residenti a un'imposta definitiva all'aliquota uniforme del 25%, mediante ritenuta alla fonte, mentre i redditi dei residenti sono assoggettati ad imposta secondo una tabella progressiva che include una quota di base non imponibile.

Sulla detraibilità delle spese professionali

25 Il sig. Gerritse e la Commissione affermano che, nel caso dei lavoratori autonomi integralmente soggetti a imposta, l'imposta sul reddito è applicata soltanto sull'«utile», mentre le spese professionali non sono di regola incluse nella base imponibile, laddove, nel caso delle persone parzialmente soggette, l'imposta del 25% è applicata sulle «entrate» e le spese professionali non sono detraibili (salvo ove siano superiori alla metà delle entrate, nel qual caso l'imposta è rimborsata allorché supera il 50% della differenza fra le entrate e le spese professionali).

26 Il sig. Gerritse evoca, in particolare, la gravità delle conseguenze per gli artisti non residenti in tournée in Germania, le cui spese professionali sono generalmente molto elevate.

27 Si deve preliminarmente osservare che le spese professionali di cui si tratta sono direttamente connesse all'attività che ha generato i redditi imponibili in Germania, cosicché i residenti e i non residenti sono, sotto questo profilo, posti in una situazione analoga.

28 Ciò considerato, una normativa nazionale che, in materia di imposizione fiscale, nega ai non residenti la detrazione delle spese professionali, concessa invece ai residenti, rischia di sfavorire principalmente i cittadini di altri Stati membri e comporta pertanto una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità, contraria, in via di principio, agli artt. 59 e 60 del Trattato.

29 Atteso che dinanzi alla Corte non è stato dedotto alcun argomento preciso per giustificare una differenza di trattamento siffatta, si deve dichiarare che gli artt. 59 e 60 del Trattato ostano a una normativa nazionale come quella in discussione nella causa principale nella parte in cui esclude la facoltà, per le persone parzialmente soggette a imposta, di detrarre le spese professionali dai propri redditi imponibili, laddove una facoltà del genere è riconosciuta alle persone integralmente soggette a imposta.

Sulla ritenuta alla fonte del 25%

Osservazioni presentate alla Corte

30 Secondo il sig. Gerritse, l'effetto liberatorio dell'imposta sul reddito assolta mediante ritenuta alla fonte e la circostanza che, per tale ragione, il non residente è escluso da qualunque forma di rimborso dell'eccedenza riscossa sono incompatibili con l'art. 60, terzo comma, del Trattato. In particolare, la mancata presa in considerazione della quota d'imposizione di base costituirebbe una discriminazione contraria al diritto comunitario, in quanto avrebbe come effetto di applicare un'aliquota impositiva minima, cosa che sarebbe stata condannata dalla Corte nella sua sentenza 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher (Racc. pag. I-3089, punto 49).

31 Non esisterebbe alcuna ragione obiettiva atta a giustificare tale disparità di trattamento rispetto ai residenti. In particolare, non ci si potrebbe validamente richiamare all'argomento della coerenza fiscale, in quanto non vi sarebbe, come richiesto dalla giurisprudenza della Corte in materia, alcun vantaggio che venga a compensare lo svantaggio fiscale.

32 Il Finanzamt e il governo finlandese sostengono invece che il regime fiscale in discussione nella causa principale è conforme al diritto comunitario.

33 In primo luogo, secondo il Finanzamt, la ritenuta alla fonte costituisce un mezzo legittimo e appropriato per il trattamento fiscale di una persona parzialmente soggetta ad imposta, stabilita all'estero.

34 In secondo luogo, nell'ipotesi di un'applicazione incondizionata della tabella di base — sicché, nella fattispecie, si arriverebbe a non applicare alcuna imposta tedesca sul reddito — il sig. Gerritse sfuggirebbe alla progressività dell'aliquota di tale imposta, quando invece il suo reddito mondiale imporrebbe l'applicazione di un'aliquota più elevata. In tal modo, il contribuente parzialmente soggetto sarebbe favorito rispetto a persone integralmente soggette ad imposta, per le quali il reddito mondiale sarebbe preso in considerazione in sede di determinazione dell'aliquota impositiva.

35 Il Finanzamt e il governo finlandese aggiungono che, secondo la giurisprudenza della Corte (sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punti 31-33; 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind, Racc. pag. I-5451, punto 22, e Asscher, cit., punto 44), l'obbligo di tener conto della situazione personale di un soggetto passivo rientra, in via di principio, nella competenza dello Stato di residenza, e non in quella dello Stato di origine dei redditi, a meno che, in ragione dell'assenza di redditi sufficienti per un'imposizione fiscale nel primo Stato, quest'ultimo non sia in grado di assolvere tale

obbligo, cosicché, dal punto di vista economico, nessuno dei due Stati considerati terrebbe conto in definitiva della situazione personale del soggetto passivo in sede di liquidazione.

36 Orbene, l'applicazione di una quota di base non imponibile risponderebbe a un obiettivo di tutela del minimo vitale dei soggetti passivi a basso reddito, il che rientrerebbe in via di principio nella responsabilità dello Stato di residenza, in cui di regola il contribuente percepisce la maggior parte del proprio reddito. Il fisco tedesco terrebbe conto del minimo vitale, per quanto riguarda una persona parzialmente soggetta a imposta, in quanto quest'ultima sarebbe oggetto della procedura di liquidazione di diritto comune, ove il reddito percepito all'estero sia inferiore a DEM 12 000.

37 Infine, l'aliquota del 25% corrisponde spesso, secondo il governo finlandese, all'aliquota impositiva effettiva cui è assoggettata la persona nel suo Stato di residenza, cosicché la ritenuta alla fonte qui controversa non costituirebbe un ostacolo imprevedibile alla libera circolazione delle persone.

38 La Commissione sostiene una tesi analoga. Essa ritiene che, tenuto conto delle circostanze della fattispecie, non si debba prendere in considerazione la quota di base non imponibile e che occorra applicare l'aliquota corrispondente all'imposizione al di là della quota non imponibile.

39 Essa propone in tal senso che il reddito netto (A) venga aggiunto alla quota non imponibile (B) per ottenere un totale (C). L'importo dell'imposta (D) prevista dalla tabella applicabile per tale totale (C) potrebbe essere considerato come un'imposta equa sul reddito netto (A). L'aliquota impositiva media, che potrebbe servire da riferimento per un trattamento non discriminatorio, si ricaverebbe allora dal rapporto tra l'importo dell'imposta (D) in base alla tabella e il reddito netto (A).

40 Secondo la Commissione, nel caso del sig. Gerritse il conteggio si presenterebbe nel modo seguente: il totale (C) sarebbe composto dai redditi netti (A) per un importo di DEM 5 039,55 nonché dalla quota non imponibile (B) di DEM 12 095 e ammonterebbe pertanto a DEM 17 134,55. Per tale reddito, dalla tabella d'imposizione corrispondente risulterebbe un'imposta (D) di DEM 1 337. Considerato il reddito netto (A), tale somma corrisponderebbe a un'aliquota impositiva media del 26,5%, prossima all'aliquota del 25% effettivamente applicata al sig. Gerritse.

41 La Commissione afferma che, fino a concorrenza di tale aliquota, non vi sarebbe discriminazione. Non vi sarebbe quindi motivo nella fattispecie di contestare l'applicazione da parte delle autorità tedesche dell'aliquota uniforme del 25% nei confronti delle persone parzialmente soggette a imposta.

42 Essa condivide altresì le opinioni del Finanzamt e del governo finlandese con riferimento al beneficio della quota non imponibile. Spetterebbe in via di principio allo Stato di residenza, che procede alla tassazione globale dell'interessato tenendo conto del suo reddito mondiale netto, integrare nel suo regime di progressività dell'imposta le considerazioni di ordine sociale che giustifichino l'esistenza di una tale quota.

Risposta della Corte

43 Come è già stato ricordato, in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti in uno Stato non sono di regola comparabili, in quanto il reddito percepito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza, e in quanto 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 (citate sentenze Schumacker, punti 31 e 32; Gschwind, punto 22, e 16 maggio 2000, causa C-87/99, Zurstrassen, Racc. pag. I-3337, punto 21).

44 Pertanto, il fatto che uno Stato membro non faccia fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al residente non è di regola discriminatorio, tenuto conto delle differenze obiettive tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale, sia ancora alla situazione personale e familiare (citate sentenze Schumacker, punto 34, e Gschwind, punto 23).

45 La residenza costituisce d'altra parte il fattore di collegamento all'imposta sul quale si fonda, di norma, il diritto tributario internazionale odierno, in particolare il modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) (modello di convenzione in materia di doppie imposizioni concernente i redditi e il patrimonio, relazione del comitato degli affari fiscali dell'OCSE, 1977, versione del 29 aprile 2000), allo scopo di ripartire tra gli Stati la competenza tributaria nelle situazioni che comportano elementi di estraneità.

46 Nella fattispecie risulta dagli atti che il sig. Gerritse, residente nei Paesi Bassi, ha percepito sul territorio tedesco soltanto una parte minima del proprio reddito globale.

47 Occorre dunque chiedersi se la differenza di situazione obiettiva tra il non residente e il residente consenta di escludere la natura discriminatoria di una normativa nazionale come quella in discussione nella causa principale, che assoggetta i redditi dei non residenti a un'imposta definitiva all'aliquota uniforme

del 25% mediante ritenuta alla fonte, mentre i redditi dei residenti sono tassati secondo una tabella progressiva che include una quota di base non imponibile.

48 Per quanto riguarda, in primo luogo, la quota di base non imponibile, atteso che essa persegue — come hanno sottolineato il Finanzamt Berlin, il governo finlandese e la Commissione — una finalità sociale, in quanto consente di garantire al contribuente un minimo vitale esente da qualunque imposta sul reddito, è legittimo riservare la concessione di tale vantaggio alle persone che abbiano percepito la parte essenziale delle proprie risorse imponibili nello Stato dell'imposizione, vale a dire, di regola, ai residenti.

49 Occorre rilevare che, ove sia nondimeno dimostrato che una persona parzialmente soggetta a imposta ha percepito la parte essenziale dei propri redditi in Germania, ricorrendo una delle due condizioni indicate al punto 7 della presente sentenza, la normativa nazionale in discussione ne allinea appunto l'imposizione su quelle della persona integralmente soggetta, applicando ai redditi del contribuente interessato una tabella progressiva che comprende una quota di base non imponibile.

50 Tuttavia, non così avviene nel caso del sig. Gerritse.

51 In proposito il governo olandese ha precisato, rispondendo a un quesito posto dalla Corte, che in un caso come quello della fattispecie il contribuente potrebbe avvalersi nei Paesi Bassi, Stato di residenza, della quota di redditi non imponibili, che verrebbe detratta dal reddito globale. In altri termini, un vantaggio analogo a quello reclamato dal sig. Gerritse in Germania sarebbe concesso nel suo Stato di

residenza, cui spetta, in via di principio, prendere in considerazione la situazione personale e familiare dell'interessato.

52 D'altra parte, per quanto riguarda l'applicazione ai non residenti di un'aliquota impositiva forfettaria del 25%, mentre i residenti sono soggetti alla tabella progressiva, occorre precisare che, come ha rilevato la Commissione, in applicazione della convenzione bilaterale i Paesi Bassi, in quanto Stato di residenza, integrano nella base impositiva, conformemente alla regola della progressività, i redditi per i quali il diritto di imposizione spetta alla Germania. Essi tengono comunque conto dell'imposta riscossa in Germania, detraendo dall'imposta olandese una frazione corrispondente al rapporto tra i redditi tassati in Germania e i redditi mondiali.

53 Ciò significa che, in base alla regola della progressività, i non residenti e i residenti sono in una situazione comparabile, cosicché l'applicazione ai primi di un'aliquota impositiva sul reddito più elevata di quella applicabile ai secondi e ai contribuenti loro equiparati costituirebbe una discriminazione indiretta vietata dal diritto comunitario, in particolare dall'art. 60 del Trattato (v., per analogia, sentenza Asscher, cit., punto 49).

54 Spetta al giudice del rinvio verificare, nella fattispecie, se l'aliquota impositiva del 25% applicata ai redditi del sig. Gerritse sia superiore a quella che deriverebbe dall'applicazione della tabella progressiva. Al fine di raffrontare situazioni comparabili occorre in proposito, come ha giustamente rilevato la Commissione, aggiungere ai redditi netti percepiti dall'interessato in Germania un importo corrispondente alla quota non imponibile. Secondo la Commissione, che ha proceduto a tale calcolo, l'applicazione della tabella progressiva, in un caso come quello di specie, darebbe luogo a un'aliquota impositiva del 26,5%, che è superiore a quella effettivamente applicata.

55 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la questione sollevata dal Finanzgericht Berlin nel modo seguente:

— gli artt. 59 e 60 del Trattato ostano a una normativa nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale, la quale, di regola, in sede di imposizione fiscale dei non residenti, prende in considerazione i redditi lordi, senza detrazione delle spese professionali, mentre i residenti sono tassati sui loro redditi netti, previa detrazione di tali spese;

— i detti articoli del Trattato non ostano invece a questa stessa normativa nella parte in cui sottopone, di regola, i redditi dei non residenti a un'imposta definitiva all'aliquota uniforme del 25%, mediante ritenuta alla fonte, laddove i redditi dei residenti sono tassati secondo una tabella progressiva che include una quota di base non imponibile, a condizione che l'aliquota del 25% non sia superiore a quella che sarebbe effettivamente applicata all'interessato, secondo la tabella progressiva, per i redditi netti maggiorati dell'importo corrispondente alla quota di base non imponibile.

Sulle spese

56 Le spese sostenute dal governo finlandese e 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 (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Finanzgericht Berlin con ordinanza 28 maggio 2001, dichiara:

1) **Gli artt. 59 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 49 CE) e 60 del Trattato CE (divenuto art. 50 CE) ostano a una normativa nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale, la quale, di regola, in sede di imposizione fiscale dei non residenti, prende in considerazione i redditi lordi, senza detrazione delle spese professionali, mentre i residenti sono tassati sui loro redditi netti, previa detrazione di tali spese.**

2) **I detti articoli del Trattato non ostano invece a questa stessa normativa nella parte in cui sottopone, di regola, i redditi dei non residenti a un'imposta definitiva all'aliquota uniforme del 25%, mediante ritenuta alla fonte, laddove i redditi dei residenti sono tassati secondo una tabella progressiva che include una quota di base non imponibile, a condizione che l'aliquota del 25% non sia superiore a quella che sarebbe effettivamente applicata all'interessato, secondo la tabella progressiva, per i redditi netti maggiorati dell'importo corrispondente alla quota di base non imponibile.**

Wathelet Timmermans Edward

Jann Rosas

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 12 giugno 2003.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

M. Wathelet