Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PAOLO MENGOZZI
presentate il 30 aprile 2015 [1]

Causa C-241/14

Roman Bukovansky
contro
Finanzamt Lörrach

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Baden-Württemberg (Germania)]

«Accordo tra la Comunità europea ed i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone — Relazione tra tale accordo e gli accordi bilaterali in materia di doppia imposizione — Parità di trattamento — Discriminazione fondata sulla nazionalità — Cittadino di uno Stato membro dell'Unione — Redditi da lavoro dipendente percepiti in tale Stato membro — Trasferimento del luogo di residenza in Svizzera — Copertura impositiva estesa»

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale, il Finanzgericht Baden-Württemberg (Germania), giudice del rinvio, invita la Corte ad interpretare alcune disposizioni dell'Accordo tra la Comunità europea ed i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone, firmato a Lussemburgo il 21 giugno 1999 [2] (in prosieguo: l'«Accordo») con riferimento ad una disposizione contenuta nella Convenzione bilaterale per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio conclusa tra la Confederazione svizzera e la Repubblica federale di Germania (in prosieguo: la «Convenzione bilaterale Germania/Svizzera») [3].

2. Detto giudice chiede in sostanza alla Corte di stabilire se l'Accordo osti ad una disposizione della succitata Convenzione bilaterale che prevede una forma di c.d. «copertura impositiva estesa» a termini della quale le autorità fiscali tedesche possono, per un periodo determinato, continuare ad assoggettare all'imposta tedesca i redditi generati in Germania da parte di una persona fisica, che abbia trasferito la sua residenza in Svizzera, ma che non abbia la cittadinanza svizzera e che sia stata assoggettata illimitatamente all'imposta almeno per cinque anni complessivamente in Germania.

3. A parte le questioni legate alla compatibilità di tale trattamento fiscale con i principi sanciti dall'Accordo, la presente causa solleva un'importante questione preliminare di portata generale su cui in corso di causa sono state avanzate posizioni molto differenti. La Corte sarà, infatti, chiamata ad interpretare la portata dell'articolo dell'Accordo che regola le relazioni tra l'Accordo stesso e le convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione. Alla luce di tale articolo, la Corte dovrà stabilire quale, tra l'Accordo e una convenzione bilaterale di tal genere, debba prevalere nel caso in cui essi contengano disposizioni incompatibili.

1 — Lingua originale: l'italiano.

2 — GU 2002, L 114, pag. 6.

3 — Bundesgesetzblatt II del 1972, pag. 1022 come modificata da ultimo dal protocollo di revisione del 12 marzo 2002 (Bundesgesetzblatt del 2003, pag. 68).

I – **Contesto normativo**

A – *L'Accordo*

4. A termini dell'articolo 1, lettere a) e d), dell'Accordo, l'obiettivo di quest'ultimo è, in particolare, quello di conferire ai cittadini degli Stati membri dell'Unione e della Confederazione svizzera un diritto di ingresso, di soggiorno, di accesso a un'attività economica dipendente, di stabilimento quale lavoratore autonomo e il diritto di rimanere sul territorio delle parti contraenti, nonché di garantire le stesse condizioni di vita, di occupazione e di lavoro di cui godono i cittadini nazionali.

5. L'articolo 2 dell'Accordo è rubricato «Non discriminazione» e prevede che «[i]n conformità delle disposizioni degli allegati I, II e III del presente Accordo, i cittadini di una parte contraente che soggiornano legalmente sul territorio di un'altra parte contraente non sono oggetto, nell'applicazione di dette disposizioni, di alcuna discriminazione fondata sulla nazionalità».

6. L'articolo 16, paragrafo 2, dell'Accordo, il quale è rubricato «Riferimento al diritto comunitario», è così formulato:

«Nella misura in cui l'applicazione del presente Accordo implica nozioni di diritto comunitario, si terrà conto della giurisprudenza pertinente della Corte di giustizia delle Comunità europee precedente alla data della sua firma. La giurisprudenza della Corte successiva alla firma del presente Accordo verrà comunicata alla Svizzera. Per garantire il corretto funzionamento dell'Accordo, il Comitato misto determina, su richiesta di una delle parti contraenti, le implicazioni di tale giurisprudenza».

7. L'articolo 21, paragrafi 1 e 2, dell'Accordo, rubricato «Relazione con gli accordi bilaterali in materia di doppia imposizione», prevede ai suoi paragrafi 1 e 2:

«1. Le disposizioni del presente Accordo lasciano impregiudicate le disposizioni degli accordi bilaterali tra la Svizzera e gli Stati membri della Comunità europea in materia di doppia imposizione. In particolare, le disposizioni del presente Accordo non devono incidere sulla definizione di lavoratore frontaliero secondo gli accordi di doppia imposizione.

2. Nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti contraenti di operare distinzioni, nell'applicare le disposizioni pertinenti della loro normativa tributaria, tra contribuenti la cui situazione non è comparabile, segnatamente per quanto riguarda il luogo di residenza».

8. L'articolo 22 dell'Accordo concerne invece le «Relazione con gli accordi bilaterali in settori diversi dalla sicurezza sociale e dalla doppia imposizione» e prevede:

«1. Fatte salve le disposizioni degli articoli 20 e 21, il presente Accordo non incide sugli accordi tra la Svizzera, da un lato, e uno o più Stati membri della Comunità europea, dall'altro, quali ad esempio quelli riguardanti i privati, gli operatori economici, la cooperazione transfrontaliera o il piccolo traffico frontaliero, nella misura in cui gli stessi siano compatibili con il presente Accordo.

2. In caso di incompatibilità tra tali accordi e il presente Accordo, prevale quest'ultimo».

9. L'allegato I, dell'Accordo è dedicato alla libera circolazione delle persone ed il Capo II di tale Allegato contiene le disposizioni relative ai lavoratori dipendenti. L'articolo 7, paragrafo 1, di detto Allegato I contiene la definizione di «lavoratore dipendente frontaliero». Ai sensi di tale disposizione «[i]l lavoratore dipendente frontaliero è un cittadino di una parte contraente che ha la sua residenza sul territorio di una parte contraente e che esercita un'attività retribuita sul territorio dell'altra parte contraente e ritorna al luogo del proprio domicilio di norma ogni giorno, o almeno una volta alla settimana».

10. L'articolo 9, dell'Allegato I, intitolato «Parità di trattamento», così dispone:

«1. Il lavoratore dipendente cittadino di una parte contraente non può ricevere sul territorio dell'altra parte contraente, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello riservato ai lavoratori dipendenti nazionali per quanto riguarda le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato.

2. Il lavoratore dipendente e i membri della sua famiglia di cui all'articolo 3 del presente allegato godono degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori dipendenti nazionali e dei membri delle loro famiglie».

B – *La Convenzione bilaterale tra la Confederazione svizzera e la Repubblica federale di Germania sulla doppia imposizione*

11. L'11 agosto 1971, la Confederazione svizzera e la Repubblica federale di Germania hanno concluso la succitata Convenzione bilaterale Germania/Svizzera che è entrata in vigore il 29 dicembre 1972.

12. L'articolo 15a della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera concerne l'imposizione dei lavoratori frontalieri e dispone, nel suo paragrafo 1, che «gli stipendi e le altre rimunerazioni analoghe che un frontaliero riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili nello Stato contraente di cui è residente. A titolo di compensazione, lo Stato contraente nel quale è svolta l'attività può trattenere un'imposta su dette rimunerazioni. Tale imposta non può superare il 4,5 per cento dell'ammontare lordo delle rimunerazioni se la residenza è provata da un'attestazione ufficiale della competente autorità fiscale dello Stato contraente di cui il contribuente è residente. Sono salve le disposizioni dell'articolo 4 paragrafo 4».

13. L'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera, prevede una forma di copertura impositiva estesa a favore della Repubblica federale di Germania. Ai termini di tale disposizione, nonostante le altre disposizioni di detta Convenzione, la Repubblica federale di Germania può tassare una persona fisica residente in Svizzera, ma che non abbia la cittadinanza svizzera e che sia stata assoggettata illimitatamente all'imposta in Germania almeno per cinque anni complessivamente, per i redditi provenienti dalla Repubblica federale di Germania e per gli elementi patrimoniali situati nel territorio di questa. Tale potere impositivo può essere esercitato nell'anno in cui ha preso fine per l'ultima volta l'obbligazione fiscale illimitata, e nei cinque anni successivi. Non viene pregiudicata l'imposizione in Svizzera, conformemente alla citata Convenzione bilaterale, di tali redditi o elementi patrimoniali. Tuttavia, la Repubblica federale di Germania, in applicazione analogica della legislazione tedesca concernente il computo delle imposte straniere, computa l'imposta svizzera riscossa su questi redditi o elementi patrimoniali in conformità della Convenzione bilaterale sulla parte dell'imposta tedesca riscossa su detti redditi o elementi patrimoniali.

C – *La normativa tedesca*

14. Ai termini dell'articolo 1, paragrafi 1 e 4, della legge relativa all'imposta sui redditi (Einkommensteuergesetz; in prosieguo: l'«EStG») [4], le persone fisiche che hanno il proprio domicilio o la propria residenza abituale in Germania sono illimitatamente assoggettate all'imposta sui redditi mentre le persone fisiche che non hanno né il domicilio né la residenza abituale nel territorio nazionale sono assoggettate solo parzialmente all'imposta sul reddito qualora percepiscano dei redditi nazionali ai sensi dell'articolo 49 dell'EStG.

4 — Nel testo pubblicato il 19 ottobre 2002 (BGB1. 2002 I, pag. 4212), come modificata il 20 dicembre 2007 (BGB1. 2007 I, pag. 3150).

15. Ai termini dell'articolo 49, paragrafo 1, numero 4, lettera a), dell'EStG costituiscono redditi nazionali, i redditi da lavoro dipendente esercitato in Germania.

II – **Fatti, procedimento nazionale e questione pregiudiziale**

16. Il sig. Bukovansky, ricorrente dinanzi al giudice del rinvio, possiede la cittadinanza tedesca e ceca.

17. Nel periodo antecedente al 2006, il sig. Bukovansky ha lavorato in Svizzera per diverse società facenti capo a un gruppo farmaceutico svizzero. Egli risiedeva tuttavia in Germania ove era assoggettato all'imposta sul reddito.

18. Nel marzo 2006, il sig. Bukovansky ha iniziato a lavorare, in Germania, per una società controllata tedesca dello stesso gruppo farmaceutico svizzero, diventandone, nel giugno dello stesso anno, l'amministratore delegato (Geschaftsführer).

19. Nel mese di agosto del 2008, il sig. Bukovansky, pur continuando a lavorare per la suddetta società controllata tedesca, ha trasferito la propria residenza a Basilea, in Svizzera. A partire da tale momento egli non ha pertanto più avuto né il domicilio né la residenza in Germania. È accertato che egli rientrava regolarmente al luogo del proprio domicilio, situato in Svizzera, dal suo luogo di lavoro situato in Germania.

20. Nella sua dichiarazione dei redditi presentata alle autorità fiscali tedesche per il 2008, il sig. Bukovansky è partito dal presupposto che, per il periodo compreso tra agosto e dicembre di tale anno, ossia successivamente al suo trasferimento in Svizzera, egli dovesse essere considerato come lavoratore frontaliero (cosiddetto all'inverso) ai sensi dell'articolo 15a, paragrafo 1, della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera. Egli ha pertanto ritenuto che, in applicazione di tale disposizione, a partire dal mese di agosto del 2008, i suoi redditi da lavoro fossero imponibili nello Stato contraente di tale Convenzione in cui egli risiedeva, ossia la Svizzera, tenuto conto della trattenuta del 4,5% dello stipendio lordo effettuata dal suo datore di lavoro e versata in Germania a termini della stessa disposizione della citata Convenzione bilaterale.

21. Il Finanzamt Lörrach, tuttavia, nel suo avviso di accertamento d'imposta non ha condiviso la tesi del sig. Bukovansky e ha assoggettato i redditi in questione all'imposizione fiscale tedesca per tutta la durata dell'anno controverso. Le autorità fiscali tedesche hanno ritenuto che il sig. Bukovansky dovesse essere considerato come un soggetto parzialmente assoggettato all'imposta sul reddito, in virtù del combinato disposto degli articoli 1, paragrafo 4 e 49, paragrafo 1, numero 4, lettera a), dell'EStG, ma che i suoi redditi dovessero essere assoggettati all'imposta sul reddito tedesco in applicazione della regola della copertura impositiva estesa di cui all'articolo 4, paragrafo 4 della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera.

22. A seguito di ricorso amministrativo presentato dal sig. Bukovansky, gli importi pagati da quest'ultimo all'amministrazione fiscale svizzera a titolo d'imposta sul reddito sono stati considerati nel calcolo del reddito imponibile in Germania.

23. Con il suo ricorso dinanzi al giudice del rinvio, cui si oppone il Finanzamt Lörrach, il sig. Bukovansky sostiene che a partire dal mese di agosto del 2008, i suoi redditi da lavoro dipendente dovevano essere assoggettati esclusivamente all'imposta sul reddito in Svizzera in ragione della sua qualità di frontaliero in senso inverso. Non sarebbero invece sussistiti i presupposti per l'applicazione nei suoi confronti della copertura impositiva estesa ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera.

24. Nella sua ordinanza di rinvio, il Finanzgericht Baden-Württemberg pone la questione della compatibilità di tale disposizione della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera con talune disposizioni dell'Accordo. Secondo il giudice del rinvio, da un lato, la copertura impositiva estesa costituirebbe un trattamento fiscale discriminatorio contrario al principio della parità di trattamento sancito dall'articolo 9, dell'allegato I, dell'Accordo e, in quanto tale, costituirebbe un ostacolo all'esercizio della libertà di circolazione. Dall'altro, l'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera si porrebbe altresì in contrasto con il divieto di discriminazione fondato sulla nazionalità di cui all'articolo 2 dell'Accordo.

25. Secondo il giudice del rinvio, l'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo non osterebbe alla disapplicazione della disposizione della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera riguardante la copertura impositiva estesa. Nonostante tale articolo, infatti, le disposizioni delle convenzioni in materia di doppia imposizione non potrebbero porsi in contrasto con gli obblighi derivanti dalle libertà fondamentali sancite dall'Accordo, come, in particolare, il divieto di discriminazione.

26. Alla luce di tali considerazioni, il giudice del rinvio, con ordinanza del 19 dicembre 2013, ha ritenuto necessario sospendere il procedimento pendente dinanzi a sé al fine di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni dell'Accordo (…), e in particolare il suo Preambolo, gli articoli 1, 2, 21, nonché gli articoli 7 e 9 dell'allegato I, debbano essere interpretati nel senso che ostano a che sia assoggettato alla tassazione tedesca, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, della [Convenzione bilaterale Germania/Svizzera], in combinato disposto con l'articolo 15a, paragrafo 1, quarta frase, della [stessa Convenzione], un lavoratore subordinato trasferitosi dalla Germania in Svizzera, il quale non possegga la cittadinanza svizzera e che dal momento del suo trasferimento in Svizzera sia qualificabile come lavoratore frontaliero cosiddetto "all'inverso" ai sensi dell'articolo 15a, paragrafo 1, della [Convenzione bilaterale Germania/Svizzera]».

III – **Procedimento dinanzi alla Corte**

27. L'ordinanza di rinvio è pervenuta in cancelleria in data 16 maggio 2014. Hanno depositato osservazioni il sig. Bukovansky, il Finanzamt Lörrach, i governi svedese, tedesco e del Regno Unito, nonché la Commissione europea. All'udienza, che ha avuto luogo il 26 febbraio 2015, sono intervenuti il sig. Bukovansky, il Finanzamt Lörrach, il governo tedesco, nonché la Commissione.

IV – **Analisi giuridica**

28. Con la sua questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni pertinenti dell'Accordo debbano essere interpretate nel senso che esse si oppongono a una disposizione contenuta in una convenzione bilaterale sulla doppia imposizione conclusa tra la Confederazione svizzera e uno Stato membro che preveda una forma di copertura impositiva estesa a termini della quale i redditi generati in tale Stato membro da un lavoratore dipendente che sia qualificabile come lavoratore frontaliero cosiddetto «all'inverso» a termini dell'Accordo stesso, che si sia trasferito in Svizzera ma che non possegga la cittadinanza svizzera e che sia stato assoggettato almeno per cinque anni complessivamente prima del trasferimento in Svizzera all'imposta sul reddito dello Stato membro in questione, possano continuare ad essere assoggettati all'imposta sul reddito di tale Stato membro nell'anno in cui ha avuto luogo il trasferimento e per i cinque anni successivi.

A – *Osservazioni generali*

29. Premesso che la competenza della Corte ad interpretare l'Accordo è ormai indiscussa [5], la risposta alla questione sollevata dal giudice del rinvio presuppone che l'Accordo si applichi ad una situazione quale quella del sig. Bukovansky.

30. A tale riguardo occorre osservare che la circostanza che il sig. Bukovansky abbia la cittadinanza tedesca e invochi diritti derivanti dalla sua libertà di circolazione nei confronti del suo Stato membro d'origine, ossia la Germania, non impedisce l'applicazione dell'Accordo. In effetti, indipendentemente dalla circostanza che il sig. Bukovansky possiede anche la cittadinanza ceca, risulta da costante giurisprudenza che i cittadini di una parte contraente possono invocare diritti sanciti dall'Accordo anche nei confronti del loro stesso paese, in talune circostanze e in considerazione delle disposizioni applicabili [6].

31. Per quanto riguarda le circostanze del procedimento principale e le disposizioni dell'Accordo applicabili nella fattispecie, si deve rilevare che, alla luce del loro tenore, tanto l'articolo 2 dell'Accordo quanto l'articolo 7, paragrafo 1, dell'allegato I, dell'Accordo sono applicabili alla situazione del sig. Bukovansky.

32. Infatti, per ciò che riguarda, da un lato, l'applicabilità dell'articolo 2 dell'Accordo, occorre rilevare che il sig. Bukovansky è cittadino di una «parte contraente», ossia la Repubblica federale di Germania, e soggiorna legalmente sul territorio di un'altra parte contraente, ossia la Confederazione svizzera. A termini di tale articolo egli non deve quindi essere oggetto di alcuna discriminazione fondata sulla nazionalità.

33. Dall'altro lato, per ciò che riguarda l'applicazione dell'articolo 7, paragrafo 1, dell'allegato I, dell'Accordo occorre rilevare che il sig. Bukovansky «ha la sua residenza sul territorio di una parte contraente», nella fattispecie la Confederazione svizzera, ed esercita un'attività retribuita sul «territorio dell'altra parte contraente», ovvero la Repubblica federale di Germania. Essendo pacifico che, nel periodo controverso, egli rientrava regolarmente dal luogo della sua attività verso quello della sua residenza, il sig. Bukovansky deve essere pertanto qualificato come «lavoratore dipendente frontaliero» ai sensi l'articolo 7, paragrafo 1, dell'allegato I dell'Accordo [7].

34. Alla luce di tali considerazioni, si deve concludere che la situazione del sig. Bukovansky rientra nell'ambito di applicazione dell'Accordo.

B – *Sulle relazioni tra l'Accordo e le Convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione*

35. Prima di analizzare i dubbi avanzati dal giudice del rinvio quanto alla compatibilità della disposizione di cui all'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera con le disposizioni pertinenti dell'Accordo, occorre affrontare la questione, avente natura preliminare, delle relazioni tra l'Accordo stesso e le convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione. A tal fine, si rende necessario verificare la portata della disposizione di cui all'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo, a termini della quale le disposizioni di questo «lasciano impregiudicate» le disposizioni degli accordi bilaterali tra la Svizzera e gli Stati membri dell'Unione in materia di doppia imposizione.

36. Su tale questione, della quale, a mia conoscenza, la Corte non ha ancora avuto modo di occuparsi, le posizioni avanzate in corso di causa sono molto diverse.

5 — Si vedano, ad esempio, sentenze Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) e Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — V., sentenze Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punti da 27 a 34) e Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punto 33).

7 — V., nello stesso senso, per ciò che riguarda l'applicazione della nozione di lavoratore autonomo frontaliero di cui all'articolo 13, dell'allegato I, dell'Accordo sentenza Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punti da 34 a 40).

37. Da un lato, il giudice del rinvio ritiene che, nonostante il testo dell'articolo21, paragrafo 1, dell'Accordo, in caso di contrasto tra le disposizioni di una convenzione bilaterale in materia di doppia imposizione e quelle dell'Accordo, questo debba prevalere. In particolare, le disposizioni di tali convenzioni non potrebbero porsi in contrasto con il divieto di discriminazione stabilito dal diritto dell'Unione.

38. Nello stesso senso, la Commissione ritiene che l'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo non si opponga ad un controllo della conformità della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera con le disposizioni dell'Accordo. Secondo detta istituzione, tale norma si limiterebbe a precisare che spetta agli Stati contraenti di una convenzione bilaterale in materia di doppia imposizione decidere quanto alla portata e alla ripartizione del loro potere impositivo. Tuttavia, in conformità alla giurisprudenza della Corte, quando definiscono le loro modalità di imposizione, essi sarebbero tenuti a rispettare le libertà di circolazione quali previste dall'Accordo [8]. L'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo non li dispenserebbe da tale obbligo [9].

39. Inoltre, all'udienza la Commissione ha fatto valere che, se l'eccezione di cui all'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo dovesse essere interpretata nel senso che uno Stato membro fosse libero di inserire in una convenzione bilaterale sulla doppia imposizione una disposizione che costituisse una discriminazione manifesta o una violazione manifesta delle libertà garantite dall'Accordo, l'Accordo stesso sarebbe completamente privato di significato. La Commissione ritiene pertanto che la ratio legis e l'interpretazione sistematica dell'articolo 21, paragrafo 1 dell'Accordo vadano contro un'interpretazione secondo cui tale disposizione preveda un'eccezione generalizzata all'applicabilità dell'Accordo per tutte le disposizioni contenute nelle convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione.

40. Dall'altro lato, la posizione sostenuta dal governo svedese, cui si è allineato esplicitamente all'udienza il governo tedesco, si pone in senso diametralmente opposto. Secondo tali governi l'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo costituisce un'eccezione incondizionata all'applicazione di questo. Ne conseguirebbe che nell'ambito di applicazione di tale eccezione non troverebbero applicazione le disposizioni dell'Accordo, né i diritti e gli obblighi derivanti dal diritto dell'Unione. In altre parole, le disposizioni delle convenzioni bilaterali relative alla doppia imposizione si applicherebbero come se l'Accordo non esistesse. Di conseguenza, i diritti e gli obblighi derivanti da esso non potrebbero avere alcun impatto sulle disposizioni contenute in tali convenzioni bilaterali.

41. In concreto le due interpretazioni proposte quanto alla portata dell'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo sono atte a portare a conseguenze diverse nella presente causa. Infatti, nel caso in cui venisse seguita l'interpretazione proposta dal giudice del rinvio e dalla Commissione, si renderebbe necessario analizzare la compatibilità della disposizione della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera che prevede la copertura impositiva estesa con le pertinenti disposizioni dell'Accordo. Invece, nel caso in cui venisse seguita l'interpretazione proposta dai governi svedese e tedesco, tale analisi non sarebbe necessaria e, anche in caso di incompatibilità tra la disposizione in causa della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera e l'Accordo, l'applicazione di tale disposizione resterebbe impregiudicata.

8 — La Commissione si riferisce alla giurisprudenza costante richiamata ai punti 50 e 51 della sentenza Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Questa sembra essere l'interpretazione dell'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo adottata anche dal Tribunale federale svizzero. V. sentenza del 26 gennaio 2010 cause 2C_319/2009 e 2C_321/2009, paragrafo 14.1. La sentenza è reperibile al seguente indirizzo internet http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (ultima consultazione 26 marzo 2015).

42. Orbene, occorre rammentare a titolo preliminare che l'Accordo, in quanto trattato internazionale, dev'essere interpretato, conformemente all'articolo 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati [10], in buona fede, in base al senso comune da attribuire ai termini nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo [11].

43. Dal punto di vista dell'analisi letterale, mi sembra indubbio che, mediante l'utilizzo della locuzione «lasciano impregiudicate», l'articolo 21, paragrafo 1, prima frase, dell'Accordo, prevede espressamente un'eccezione all'applicazione dell'Accordo stesso per le disposizioni delle convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione concluse tra la Svizzera e gli Stati membri dell'Unione. Risulta dalla formulazione di tale disposizione che l'eccezione è generale e incondizionata nel senso che non è subordinata alla sussistenza di alcun requisito ulteriore, se non a quello che si tratti di una disposizione che concerna la materia della doppia imposizione. La seconda frase dello stesso paragrafo riguarda la questione specifica della definizione di «lavoratore frontaliero», ma, come risulta evidente dall'utilizzazione della locuzione «in particolare», costituisce una mera illustrazione esemplificativa dell'eccezione prevista nella prima frase e non incide sulla sua portata generale.

44. Dal punto di vista dell'analisi contestuale, occorre osservare che nell'Accordo, all'articolo 21, rubricato «Relazione con gli accordi bilaterali in materia di doppia imposizione» segue l'articolo 22, il quale contiene anch'esso una disposizione di carattere generale concernente le relazioni «con gli accordi bilaterali in settori diversi dalla sicurezza sociale e dalla doppia imposizione» [12]. Orbene, diversamente dall'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo, l'articolo 22 prevede che l'Accordo stesso non pregiudichi gli accordi bilaterali *non* in materia di doppia imposizione, solamente «nella misura in cui gli stessi siano compatibili con [l']Accordo». Inoltre, il paragrafo 2 di detto articolo 22 specifica esplicitamente che «[i]n caso di incompatibilità tra tali accordi e [l']Accordo, prevale quest'ultimo».

45. Orbene, è giocoforza constatare che l'articolo 21 dell'Accordo, non contiene alcuna disposizione del genere che attribuisca esplicitamente una prevalenza all'Accordo sugli accordi bilaterali in materia di doppia imposizione.

46. Alla luce del testo della prima frase del paragrafo 1, dell'articolo 21, dell'Accordo e dell'evidente differenza testuale tra tale disposizione e quella di cui all'articolo 22 dello stesso, ritengo si possa legittimamente considerare che, se le parti contraenti dell'Accordo avessero inteso far prevalere l'Accordo sulle disposizioni delle convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione, esse l'avrebbero esplicitato, come l'hanno fatto nell'articolo 22 dell'Accordo stesso per le altre tipologie di accordi bilaterali. Non avendo inserito una tale clausola, è plausibile considerare che l'intenzione fosse quella di prevedere un'eccezione generale e incondizionata all'ambito di applicazione dell'Accordo per le disposizioni contenute negli accordi bilaterali in materia di doppia imposizione [13].

47. Una tale interpretazione dell'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo deve peraltro essere vagliata alla luce di altre disposizioni pertinenti dello stesso. In particolare, all'udienza, la Commissione pur riconoscendo le differenze testuali tra l'articolo 21 e l'articolo 22 dell'Accordo ha sostenuto che la disposizione di cui al paragrafo 2, dell'articolo 21, di questo rischierebbe di essere svuotata di significato nel caso in cui venisse accolta l'interpretazione di tale disposizione prospettata al precedente paragrafo 46.

10 — Convenzione firmata a Vienna il 23 maggio 1969, *Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, pag. 331.

11 — V. sentenza Hengartner e Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, punto 36 e giurisprudenza citata).

12 — Le relazioni con gli accordi bilaterali in materia di sicurezza sociale sono disciplinati dall'articolo 20 dell'Accordo il quale prevede che essi vengano sospesi a decorrere dall'entrata in vigore dell'Accordo qualora il medesimo campo sia disciplinato da quest'ultimo.

13 — Occorre rilevare che risulta dal testo della prima frase dell'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo che la portata temporale di tale eccezione non è limitata alle convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione già concluse al momento dell'entrata in vigore dell'Accordo, ma si estende anche alle convenzioni concluse successivamente.

48. Orbene, ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 2, dell'Accordo, nessuna disposizione di questo può essere interpretata nel senso di vietare alle parti contraenti di operare distinzioni, nell'applicazione delle pertinenti disposizioni della propria normativa tributaria, tra contribuenti la cui situazione non sia comparabile, segnatamente per quanto riguarda il loro luogo di residenza. Al riguardo nella citata sentenza Ettwein, la Corte ha chiarito che tale disposizione autorizza un trattamento fiscale diversificato dei contribuenti residenti e dei contribuenti non residenti, ma soltanto laddove non si trovino in una situazione comparabile [14].

49. Contrariamente alla Commissione, ritengo peraltro che il paragrafo 2, dell'articolo 21, dell'Accordo non costituisca una specificazione del suo paragrafo 1. A tale riguardo, è giocoforza constatare che la disposizione di cui al paragrafo 2, dell'articolo 21 si riferisce alla legislazione tributaria nazionale delle parti contraenti, mentre il paragrafo 1 dello stesso articolo si riferisce agli accordi bilaterali conclusi tra la Confederazione svizzera e gli Stati membri dell'Unione.

50. Occorre, al riguardo chiarire che l'eccezione prevista all'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo non autorizza uno Stato membro o la Confederazione svizzera ad adottare unilateralmente misure discriminatorie nella propria legislazione nazionale che sarebbero contrarie alle disposizioni dell'Accordo. Tale disposizione si limita a lasciare impregiudicata la possibilità che uno Stato membro e la Confederazione svizzera prevedano *convenzionalmente* in un accordo bilaterale sulla doppia imposizione misure fiscali che non siano conformi all'Accordo. Un'eventuale disposizione non compatibile con l'Accordo dovrà pertanto sempre essere il risultato di un eventuale accordo tra uno Stato membro e la Confederazione svizzera.

51. È in tale prospettiva che non condivido l'argomento della Commissione secondo cui se dovesse essere accolta l'interpretazione dell'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo prospettata al precedente paragrafo 46, allora l'Accordo stesso sarebbe completamente svuotato del suo significato. In effetti, come chiarito al paragrafo precedente, l'ambito di applicazione dell'eccezione, la quale in quanto tale deve essere interpretata restrittivamente [15], è limitato esclusivamente alle disposizioni convenzionali aventi natura fiscale contenute negli accordi bilaterali in materia di doppia imposizione. Esso mantiene invece tutta la sua forza per qualunque altro tipo di disposizione.

52. Al riguardo, si può altresì osservare che, se, da un lato, è vero che, come risulta dalla seconda frase del preambolo dell'Accordo, le parti contraenti di questo erano «decis[e] ad attuare la libera circolazione delle persone tra loro basandosi sulle disposizioni applicate nell'[Unione] europea» [16], dall'altro, tuttavia, la Corte ha sottolineato che tale volontà di agevolare la libera circolazione delle persone fra l'Unione e la Confederazione svizzera non coincide con lo spirito e con la finalità delle libertà di circolazione previste dai Trattati nell'ambito del mercato interno istituito fra gli Stati membri dell'Unione. L'Accordo mira, dunque, a rafforzare i legami tra le parti contraenti, senza voler estendere l'applicazione delle libertà fondamentali in toto alla Confederazione svizzera [17].

53. È alla luce di tale caratterizzazione dell'Accordo, quale esplicitata dalla Corte, che si può comprendere la limitazione della portata della giurisprudenza richiamata dalla Commissione e menzionata al precedente paragrafo 38 secondo cui quando definiscono le loro modalità di imposizione, gli Stati membri sono tenuti a rispettare le libertà di circolazione quali previste dal Trattato FUE [18]. Tale principio di diritto dell'Unione si applica nell'ambito di applicazione dell'Accordo, ma subisce un'eccezione ove le parti contraenti abbiano deciso che l'Accordo non si applichi, ossia per le disposizioni convenzionali in materia di doppia imposizione.

14 — V. sentenza Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punto 45).

15 — V., in tal senso, sentenze Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, punto 24) nonché Pfeiffer e a. (C-397/01, EU:C:2004:584, punto 52 nonché giurisprudenza citata).

16 — V. sentenza Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punto 27).

17 — V., in tal senso, sentenza Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punti da 26 a 29).

18 — V. anche paragrafo 63 infra.

54. In conclusione, risulta dalle considerazioni che precedono che, a mio avviso, occorre rispondere alla questione pregiudiziale posta dal giudice del rinvio nel senso che, alla luce dell'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo, questo non osta ad una disposizione quale quella contenuta nell'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera.

55. È dunque solo per il caso in cui la Corte dovesse decidere di non seguire l'interpretazione dell'articolo 21, paragrafo 1, dell'Accordo da me proposta e dovesse quindi ritenere necessario procedere ad un'analisi della compatibilità della disposizione di cui all'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera con le pertinenti disposizioni dell'Accordo, che effettuo le altre considerazioni che seguono.

C – *Sulla compatibilità della disposizione che prevede la copertura impositiva estesa con l'Accordo*

56. Il giudice del rinvio solleva due possibili profili di incompatibilità con l'Accordo della copertura impositiva estesa prevista all'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera.

57. Da un lato, secondo il giudice del rinvio la copertura impositiva estesa costituirebbe un trattamento fiscale discriminatorio contrario all'articolo 9, dell'allegato I, dell'Accordo. Il sig. Bukovansky si troverebbe nei confronti della Repubblica federale di Germania in una posizione equiparabile a quella di un lavoratore avente cittadinanza svizzera che svolge un'attività lavorativa sul territorio tedesco e che si trasferisce in Svizzera. Egli potrebbe quindi invocare l'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I, dell'Accordo, per pretendere di ottenere gli stessi vantaggi fiscali di cui godrebbe un lavoratore svizzero che si trova nella sua situazione, esigendo, pertanto, di non essere assoggettato all'applicazione della copertura impositiva estesa. Tale trattamento fiscale discriminatorio costituirebbe un ostacolo alla libera circolazione in quanto renderebbe meno attraente il trasferimento in Svizzera di lavoratori dipendenti privi della cittadinanza svizzera frustrando in tal modo lo scopo dell'Accordo consistente nel costante perseguimento della libera circolazione.

58. Dall'altro lato, il giudice del rinvio ritiene che l'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera si ponga altresì in contrasto con il divieto di discriminazione in base alla cittadinanza di cui all'articolo 2 dell'Accordo. Tale giudice osserva che l'estensione dell'imposizione fiscale sui redditi al livello tedesco non si applica qualora il soggetto che si trasferisce in Svizzera possegga la cittadinanza svizzera. Se il sig. Bukovansky avesse posseduto tale cittadinanza, egli non sarebbe stato assoggettato, nel caso di specie, alla copertura impositiva estesa, e ciò anche qualora la sua vita privata e professionale fosse stata la stessa.

59. Al fine di poter rispondere ai dubbi sollevati dal giudice del rinvio ritengo opportuno ricapitolare taluni principi espressi dalla Corte riguardo alla relazione tra le convenzioni in materia di doppia imposizione e le libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE.

60. A tale riguardo occorre ricordare, anzitutto, che in forza di una giurisprudenza costante, gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo, in particolare al fine di eliminare, se del caso mediante convenzioni, le doppie imposizioni [19]. Spetta agli Stati membri adottare le misure necessarie per prevenire le situazioni di doppia imposizione utilizzando, in particolare, i criteri seguiti nella prassi fiscale internazionale [20].

19 — V., in particolare, sentenze Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, punto 57), de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punto 93), Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punto 49), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punto 48) e Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punto 32).

20 — Sentenza Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punto 30 e giurisprudenza citata).

61. In tale contesto, nell'ambito di tali convenzioni bilaterali dirette ad evitare le doppie imposizioni, gli Stati membri sono liberi di stabilire i criteri di collegamento al fine di ripartirsi la competenza fiscale [21]. La scelta da parte degli Stati contraenti di una convenzione bilaterale in materia di doppia imposizione di tali criteri di collegamento non costituisce di per sé una discriminazione contraria alle libertà fondamentali previste dal Trattato FUE [22].

62. Inoltre, risulta dalla giurisprudenza, da un lato, che gli Stati membri possono accordarsi che un contribuente venga tassato in entrambi gli Stati membri e, dall'altro, che le conseguenze svantaggiose che possono derivare dall'esercizio parallelo da parte di diversi Stati membri della loro competenza fiscale, in quanto tale esercizio non sia discriminatorio, non costituiscono restrizioni vietate dal Trattato FUE [23]. Ne consegue che uno Stato membro non è tenuto, in forza del diritto dell'Unione, a prevenire le conseguenze svantaggiose che potrebbero discendere dall'esercizio parallelo della competenza fiscale [24].

63. Risulta tuttavia altresì dalla giurisprudenza costante che la ripartizione della competenza fiscale tra gli Stati membri non consente a questi di applicare misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal Trattato FUE [25]. In particolare, nell'esercizio del potere d'imposizione ripartito nell'ambito di convenzioni bilaterali preventive della doppia imposizione, gli Stati membri sono tenuti ad adeguarsi alle norme dell'Unione e, più in particolare, a rispettare il principio del trattamento nazionale per quanto riguarda sia i cittadini degli altri Stati membri, sia i propri cittadini che si sono avvalsi delle libertà garantite dal Trattato [26].

64. È alla luce di tali principi, tutti desumibili, direttamente o indirettamente, dalla giurisprudenza anteriore all'entrata in vigore dell'Accordo [27], che occorre analizzare i dubbi sollevati dal giudice del rinvio.

1. Sulla violazione dell'articolo 9 dell'allegato I, dell'Accordo e sull'ostacolo alla libera circolazione

65. Il giudice del rinvio fonda espressamente la propria analisi sulla giurisprudenza della Corte secondo cui la libertà di circolazione delle persone che, ai sensi del secondo periodo del preambolo dell'Accordo, le parti contraenti sono decise ad attuare tra loro basandosi sulle disposizioni applicate nell'Unione, sarebbe ostacolata se un cittadino di una parte contraente subisse uno svantaggio nel suo paese di origine per il solo motivo di aver esercitato il suo diritto di circolazione [28].

66. Tuttavia, è giocoforza constatare che, come osservato da diversi intervenienti, in realtà nessun elemento presente nel fascicolo indica che la disposizione che prevede la copertura impositiva estesa implichi un trattamento fiscale più svantaggioso, nel paese di origine, ossia in Germania, a carico di una persona quale il sig. Bukovansky, che abbia esercitato il suo diritto di circolazione trasferendosi in Svizzera. In effetti, per una persona nella situazione del sig. Bukovansky, l'applicazione della copertura impositiva estesa comporta semplicemente l'applicazione, per l'anno in corso e per il periodo di cinque anni successivo al suo trasferimento, dello stesso tasso di imposizione che viene applicato ad un

21 — V., inter alia, sentenze de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punto 94), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punto 48) e Imfeld e Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punto 42).

22 — V. sentenza Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punto 53).

23 — Sentenza Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punti 27 e 34).

24 — Sentenze Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punto 34), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punti 27 e 28) e Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, punto 170).

25 — V. sentenza Imfeld e Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punto 42 e giurisprudenza citata).

26 — V. sentenze de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punto 94) e Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punto 51).

27 — V. articolo 16, paragrafo 2, dell'Accordo e paragrafo 6 supra.

28 — V. sentenze Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punti 27 e 28) e Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punto 51).

lavoratore nella sua stessa situazione che sia residente in Germania. In altre parole, in applicazione di tale disposizione, a seguito del trasferimento in Svizzera, il sig. Bukovansky non gode del trattamento fiscale più favorevole in Svizzera, ma continua a essere assoggettato al tasso di imposizione cui era assoggettato in Germania.

67. Orbene, a mio avviso, una disposizione quale quella contenuta nell'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera non fa altro che riflettere i termini dell'accordo raggiunto tra la Repubblica federale tedesca e la Confederazione svizzera quanto all'allocazione della competenza fiscale tra tali Stati. Risulta infatti dai termini dell'articolo 15a di tale Convenzione che i due Stati in questione si sono accordati nel senso che nel caso di un lavoratore frontaliero in senso inverso, quale il sig. Bukovansky, la competenza fiscale spetti allo Stato di residenza, nella fattispecie la Svizzera. Tuttavia, a termini dell'articolo 4, paragrafo 4, di detta Convenzione, nel caso di una persona, non avente la cittadinanza svizzera che sia stata assoggettata illimitatamente all'imposta almeno per cinque anni in Germania e che continui a produrre reddito in Germania, la Repubblica federale di Germania mantiene la competenza fiscale per un periodo determinato a concorrenza del tasso d'imposizione previsto per l'imposta sui redditi.

68. A tale riguardo, da un lato, il criterio della residenza anteriore [29] che ai termini della disposizione in causa giustifica l'applicazione della copertura impositiva estesa, costituisce un legittimo criterio di collegamento ai fini della ripartizione fiscale tra gli Stati membri.

69. Dall'altro, risulta dalla giurisprudenza citata ai precedenti paragrafi 61 e 63 che, se nell'applicazione di tali criteri gli Stati membri devono garantire il rispetto del principio del trattamento nazionale per i propri cittadini che si sono avvalsi delle libertà garantite dal Trattato – ciò che come risulta dal precedente paragrafo 66 sembra essere il caso nella presente fattispecie -, essi tuttavia non sono tenuti, in forza del diritto dell'Unione, a prevenire le conseguenze svantaggiose che potrebbero discendere dall'esercizio parallelo della competenza fiscale.

70. Anzi, nella sentenza Weigel [30] la Corte ha proprio specificamente affermato che il diritto dell'Unione non garantisce ad un lavoratore che il trasferimento delle sue attività in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedeva precedentemente sia neutrale 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 tale lavoratore. Ne risulta che, in linea di principio, un eventuale svantaggio rispetto alla situazione in cui il lavoratore esercitava le sue attività prima del trasferimento non è contrario alle disposizioni dell'articolo 45 TFUE, se tale regime non crea condizioni di svantaggio per detto lavoratore rispetto a quelli che già in precedenza erano assoggettati ad esso [31].

71. Risulta quindi da tale giurisprudenza che, contrariamente a ciò che sostiene il giudice del rinvio, la Repubblica federale tedesca non è tenuta a garantire ad un lavoratore nella situazione del sig. Bukovansky lo stesso trattamento riservato ad un lavoratore avente cittadinanza svizzera che svolge un'attività lavorativa sul territorio tedesco e che trasferisce la sua residenza in Svizzera e che, ai sensi della Convenzione è assoggettato all'imposizione in Svizzera. La differenza di trattamento tra un tale lavoratore svizzero e il sig. Bukovansky è meramente il risultato dell'allocazione della competenza

29 — V. nel diritto tedesco il criterio della residenza giustifica l'assoggettamento illimitato all'imposta sui redditi. V. paragrafo 14 supra.

30 — V. sentenza Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256).

31 — V. sentenza Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, punto 55). Il fatto che la causa riguardasse le imposte indirette, in quanto si trattava di una tassa di immatricolazione di un'autovettura è ininfluente ai fini dell'applicazione del principio ivi sancito.

fiscale tra gli Stati contraenti. Non essendovi elementi che indichino che la copertura impositiva estesa risulti in un trattamento differenziato rispetto ad un lavoratore residente in Germania e ivi assoggettato illimitatamente all'imposta sul reddito, occorre concludere che tale trattamento fiscale non costituisce un ostacolo alla libera circolazione [32].

72. Per quanto riguarda poi, in particolare, l'invocazione da parte del giudice del rinvio dell'articolo 9, dell'allegato I, dell'Accordo occorre, in primo luogo, ricordare che la Corte ha chiarito che, il paragrafo 1, di tale articolo, contempla soltanto l'ipotesi di una discriminazione fondata sulla nazionalità nei confronti di un cittadino di una parte contraente sul territorio di un'altra parte contraente [33].

73. Orbene, si ricava dagli elementi di fatto sottoposti alla Corte che il sig. Bukanovsky è cittadino tedesco che ha esercitato, nell'anno controverso, ossia il 2008, la sua attività in Germania per una società tedesca. Il fatto che si tratti di una filiale di un gruppo svizzero è ininfluente a tale riguardo. Non può quindi trattarsi, nel caso di specie, di una discriminazione compiuta dalle autorità di una parte contraente nei confronti di un cittadino di un'altra parte contraente e la disposizione in questione non può quindi trovare applicazione.

74. Per ciò che riguarda, in secondo luogo, l'articolo 9, paragrafo 2, dell'Allegato I, occorre ricordare che esso prevede che il lavoratore dipendente e i membri della sua famiglia godano degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori dipendenti nazionali e dei membri delle loro famiglie. Ritengo peraltro che anche tale disposizione, come il paragrafo 1 dello stesso articolo, riguardi le discriminazioni fondate sulla nazionalità nei confronti di un cittadino di una parte contraente sul territorio di un'altra parte contraente, caso non applicabile al caso di specie come rilevato al paragrafo precedente.

75. Tale interpretazione trova conferma dal punto di vista letterale dalla formulazione di alcune versioni linguistiche della disposizione, le quali contengono un chiaro riferimento al «territorio dell'altra parte contraente» menzionato nel paragrafo 1 dello stesso articolo [34]. Inoltre essa è coerente con il principio giurisprudenziale menzionato al precedente paragrafo 63 secondo cui uno Stato membro è tenuto a rispettare il principio del trattamento nazionale per quanto riguarda i cittadini degli altri Stati membri che hanno esercitato la loro libertà di circolazione.

76. Risulta peraltro dalla stessa giurisprudenza che uno Stato membro è tenuto ad applicare il principio del trattamento nazionale anche ai propri cittadini che hanno esercitato la libertà di circolazione. È coerentemente con tale giurisprudenza che la Corte, nella sentenza Ettwein si è riferita, inter alia, all'articolo 9, paragrafo 2, dell'Allegato I, dell'Accordo per stabilire il principio secondo cui le parti contraenti non possono rifiutare un vantaggio fiscale a un contribuente per il solo motivo che il suo domicilio sia situato nel territorio dell'altra parte contraente [35]. Tuttavia tale giurisprudenza non è applicabile al presente caso, in quanto esso non concerne il riconoscimento di un vantaggio fiscale in Germania ad un lavoratore tedesco residente in Svizzera ma che lavora in Germania, ma piuttosto riguarda il riconoscimento del trattamento fiscale privilegiato svizzero in ragione della residenza in Svizzera rispetto al lavoratore/contribuente tedesco residente in Germania e assoggettato all'imposta sul reddito in Germania.

32 — Al caso di specie non è applicabile neanche il principio espresso al punto 79 della sentenza de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) secondo cui, le disposizioni relative alla libera circolazione dei lavoratori ostano a che lo Stato d'origine ostacoli la libera accettazione e lo svolgimento di un lavoro da parte di uno dei suoi cittadini in un altro Stato membro. Infatti, il sig. Bukovansky non svolge alcun lavoro in Svizzera.

33 — V. sentenza Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punti 47 e 48).

34 — Così ad esempio, nella versione francese («Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés […] *y* bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille») il termine «y» non può che riferirsi al territorio della parte contraente. Lo stesso vale per il termine «dort» nella versione tedesca («Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen»).

35 — V. sentenza Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punti 48, 49 e 52).

77. Risulta da quanto precede che la disposizione di cui all'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera, nel caso in cui la Corte dovesse decidere di analizzarla alla luce dell'Accordo, non costituisce né una violazione dell'articolo 9 dell'Allegato I dell'Accordo, né un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori.

2. Sulla violazione dell'articolo 2 dell'Accordo

78. Il giudice del rinvio ritiene poi che la copertura impositiva estesa rappresenti una disposizione contraria al divieto di discriminazione fondata sulla nazionalità in violazione dell'articolo 2 dell'Accordo. Effettivamente, in ragione del fatto che tale trattamento fiscale non si applica ai cittadini svizzeri che si trasferiscono in Svizzera, l'applicazione dell'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione bilaterale Germania/Svizzera comporta che il carico fiscale per un cittadino non svizzero che si trasferisce in Svizzera risulti essere più elevato che per un cittadino svizzero.

79. Tuttavia, come già esplicato al precedente paragrafo 67 la disposizione in questione costituisce un accordo quanto all'allocazione della competenza fiscale tra gli Stati contraenti della Convenzione bilaterale.

80. Orbene, a tale riguardo occorre osservare, in primo luogo, che risulta dalla giurisprudenza della Corte che il criterio della cittadinanza può essere usato come criterio della ripartizione della competenza tributaria e non deve essere considerato, in quanto tale, come una discriminazione fondata sulla nazionalità [36].

81. In secondo luogo, la Corte ha già avuto modo di dichiarare, nella causa Van Hilten [37], che una normativa nazionale che preveda una forma di copertura impositiva estesa, nella fattispecie in materia di imposte sulle successioni, e che utilizzi il criterio di collegamento della cittadinanza ai fini della ripartizione della competenza fiscale, non può essere considerata come costitutiva di una discriminazione vietata dal Trattato [38].

82. Alla luce di tali considerazioni, occorre pertanto, a mio avviso, concludere che la disposizione in causa non dà luogo a nessuna forma di discriminazione fondata sulla nazionalità che sarebbe contraria all'articolo 2, dell'Accordo.

V – **Conclusioni**

83. Sulla base delle considerazioni svolte, propongo alla Corte di risolvere come segue la questione pregiudiziale posta dal Finanzgericht Baden-Württemberg:

«L'Accordo tra la Comunità europea ed i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone deve essere interpretato nel senso che, in virtù del suo articolo 21, paragrafo 1, esso non osta a una disposizione contenuta in una convenzione bilaterale sulla doppia imposizione conclusa tra la Confederazione svizzera e uno Stato membro che preveda una forma di copertura impositiva estesa a termini della quale i redditi generati in tale Stato membro da un lavoratore dipendente che sia qualificabile come lavoratore frontaliero cosiddetto "all'inverso" a termini dell'Accordo stesso, che si sia trasferito in Svizzera ma che non possegga la cittadinanza

36 — V. sentenza Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punti 30 e 53).

37 — Sentenza van Hilten (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — Ibid., punto 47.

svizzera e che sia stato assoggettato almeno per cinque anni complessivamente prima del trasferimento in Svizzera all'imposta sul reddito dello Stato membro in questione, possano continuare ad essere assoggettati all'imposta sul reddito di tale Stato membro nell'anno in cui ha avuto luogo il trasferimento e per i cinque anni successivi».