SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

15 settembre 2011 *

Nel procedimento C-240/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Finanzgericht Baden-Württemberg (Germania) con decisione 21 dicembre 2009, pervenuta in cancelleria il 14 maggio 2010, nella causa

Cathy Schulz-Delzers,

Pascal Schulz

contro

Finanzamt Stuttgart III,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. J.-C. Bonichot, presidente di sezione, dal sig. K. Schiemann (relatore), dalle sig.re C. Toader ed A. Prechal nonché dal sig. E. Jarašiūnas, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. P. Mengozzi
cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 24 marzo 2011,

considerate le osservazioni presentate:

— per la sig.ra Schulz-Delzers ed il sig. Schulz, dall'avv. S. Hoffmann, Rechtsanwalt;

— per il governo tedesco, dai sigg. T. Henze e C. Blaschke, in qualità di agenti;

— per il governo spagnolo, dal sig. M. Muñoz Pérez, in qualità di agente;

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

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 maggio 2011,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 12 CE, 18 CE e 39 CE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la sig. ra Schulz-Delzers ed il sig. Schulz (in prosieguo, congiuntamente: i «coniugi Schulz») al Finanzamt Stuttgart III (in prosieguo: il «Finanzamt»), in merito all'avviso di accertamento d'imposta emesso dal Finanzamt con riferimento agli anni 2005 e 2006.

Contesto normativo

L'imposta sui redditi in Germania

3 L'imposta sul reddito era disciplinata in Germania, nel corso degli anni 2005 e 2006, dalla legge relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz; in prosieguo: l'«EStG»), nella versione applicabile durante i suddetti anni.

4 Ai sensi dell'art. 1 dell'EStG, sono illimitatamente soggetti all'imposta sul reddito, in particolare, le persone fisiche che hanno il loro domicilio o la loro residenza abituale in Germania.

5 L'aliquota d'imposta sul reddito è fissata secondo una tabella progressiva, in cui l'aliquota aumenta all'aumentare dei redditi. Tale tabella rispecchia una valutazione della capacità contributiva del soggetto passivo operata dal legislatore sulla base delle condizioni di vita in Germania.

6 Alcune tipologie di reddito sono esenti da imposta sul reddito. A tale riguardo, viene in particolare operata una distinzione tra i redditi che, pur non essendo di per sé imponibili, sono conteggiati per il calcolo dell'aliquota applicabile ad altri redditi in applicazione di una tabella d'imposizione progressiva, e quelli che non sono presi in considerazione a tal fine. I primi sono qualificati come redditi esenti «fatto salvo il loro computo ai fini della progressività dell'imposta» («Progressionsvorbehalt»).

7 Il fatto di tenere conto, ai fini della progressività dell'imposta, di taluni redditi esenti in sede di determinazione dell'aliquota fiscale applicabile agli altri redditi riflette una valutazione della capacità contributiva del soggetto passivo compiuta dal legislatore. Il soggetto passivo che percepisce redditi esenti, ma computati ai fini della progressività dell'imposta, dispone, secondo il legislatore, di una maggiore capacità contributiva rispetto ad un soggetto passivo privo di tali redditi. Di conseguenza, sono presi in considerazione a tal fine taluni redditi sostitutivi in linea di principio esenti come, in particolare, le prestazioni di disoccupazione. Infatti, tali prestazioni sono destinate non già a compensare determinati oneri, ma a garantire in maniera generale mezzi di sussistenza sufficienti ai soggetti che le percepiscono.

8 Quando, invece, il legislatore prevede un'esenzione non accompagnata dal computo del reddito di cui trattasi ai fini della progressività dell'imposta, esso parte dal principio che il reddito esente non può essere considerato un fattore di capacità contributiva, e non deve esserlo neppure ai fini della tassazione degli altri redditi.

9 Al fine di attenuare la progressività della tabella dell'imposta sul reddito per quanto riguarda i coniugi che percepiscono redditi di importi diversi, il legislatore tedesco ha istituito, a favore dei contribuenti illimitatamente soggetti ad imposta, coniugati e non stabilmente separati, un regime di imposizione cumulativa, che implica la fissazione di una base imponibile comune unitamente all'applicazione del regime cosiddetto «del frazionamento» («splitting»). A tal fine, i redditi percepiti dai coniugi sono sommati e sono loro imputati cumulativamente. L'imposta sul reddito dei coniugi soggetti ad imposizione cumulativa ammonta al doppio di quella gravante sulla metà del loro reddito imponibile comune.

La tassazione, in Germania, dei redditi provenienti da un'autorità pubblica francese

10 La convenzione tra la Repubblica francese e la Repubblica federale di Germania diretta ad evitare le doppie imposizioni e a stabilire norme di assistenza amministrativa e giuridica reciproca in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio nonché in materia di contributi delle licenze e di contributi fondiari, firmata a Parigi il 21 luglio 1959 (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, pag. 397), quale modificata dalla clausola addizionale firmata a Parigi il 20 dicembre 2001 (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, pag. 2370; in prosieguo: la «convenzione fiscale franco-tedesca»), prevede, all'art. 14, n. 1, prima frase, il «principio dello Stato pagatore», secondo il quale gli stipendi, i salari e le retribuzioni analoghe versati da una persona giuridica di diritto pubblico di uno Stato contraente a persone fisiche residenti nell'altro Stato in considerazione di periodi di servizio amministrativo attuali sono imponibili solo nel primo Stato.

11 L'art. 20, n. 1, della convenzione fiscale franco-tedesca prevede, al fine di evitare le doppie imposizioni, che i redditi provenienti dalla Francia e imponibili in Francia ai sensi di tale convenzione sono esclusi dalla base imponibile tedesca dei residenti della Repubblica federale di Germania. Viene precisato che questa disposizione non limita il diritto della Repubblica federale di Germania di prendere in considerazione, nel fissare l'aliquota delle proprie imposte, i redditi così esclusi.

12 Tali disposizioni si applicano sia agli stipendi di base dei dipendenti pubblici francesi residenti in Germania, sia alle indennità aggiuntive che questi percepiscono a causa del loro espatrio in Germania.

13 L'art. 32 b, n. 1, punto 3, dell'EStG così dispone:

«Qualora una persona soggetta illimitatamente ad imposizione fiscale per una parte o per tutto il periodo di dichiarazione (...)

(...)

3. abbia percepito redditi esenti da imposta in forza di una convenzione intesa a prevenire la doppia imposizione o di un'altra convenzione internazionale, fatta salva la loro inclusione in sede di calcolo dell'imposta sul reddito (...), si applica al reddito imponibile una speciale aliquota d'imposta ai sensi dell'art. 32 a, n. 1».

14 L'art. 32 b, n. 2, punto 2, dell'EStG dispone quanto segue:

«L'aliquota d'imposta speciale prevista dal n. 1 è l'aliquota che risulta quando, nel calcolo dell'imposta sul reddito, il reddito imponibile ai sensi dell'art. 32 a, n. 1, viene aumentato o diminuito, (...)

(...)

2. nei casi di cui al n. 1, punti 2 e 3, dei redditi ivi menzionati; in questo caso, i redditi straordinari ivi contenuti devono essere presi in considerazione nella misura di un quinto».

La tassazione, in Germania, delle indennità di espatrio riconosciute ai contribuenti tedeschi che lavorano all'estero

15 Sebbene i redditi dei contribuenti che lavorano come dipendenti pubblici all'estero siano interamente soggetti ad imposta sul reddito in Germania, le eventuali indennità che vengono ad essi riconosciute a causa del loro espatrio sono esenti, in Germania, da imposta sul reddito e non sono prese in considerazione ai fini della progressività di tale imposta.

16 L'art. 3, punto 64, dell'EStG prevede quanto segue:

«Sono esenti da imposta, nel caso di lavoratori che hanno un rapporto di servizio che li vincola ad una persona giuridica di diritto pubblico [tedesco] e che percepiscono di conseguenza uno stipendio che proviene da una cassa pubblica [tedesca],

le retribuzioni percepite per un'attività svolta all'estero, qualora esse superino lo stipendio spettante al lavoratore nel caso di un'attività analoga svolta presso il luogo in cui è situata la cassa pubblica tenuta al pagamento. La prima frase si applica anche se il rapporto di servizio vincola il lavoratore ad un'altra persona che fissa lo stipendio in conformità delle disposizioni applicabili ai sensi della prima frase, se lo stipendio viene versato da una cassa pubblica ed è a carico interamente o principalmente del bilancio pubblico. Nel caso di altri lavoratori inviati all'estero per un periodo di tempo limitato e che hanno ivi un domicilio o una residenza abituale, è esente da imposta l'importo loro versato a titolo di compensazione del potere di acquisto da un datore di lavoro [tedesco], nella misura in cui esso non superi la somma ammessa ai sensi dell'art. 54 della legge federale sulle retribuzioni dei dipendenti pubblici ("Bundesbesoldungsgesetz") per retribuzioni analoghe percepite all'estero».

Causa principale e questioni pregiudiziali

17 I coniugi Schulz risiedono in Germania ed hanno due figli a carico. Essi hanno optato per l'applicazione cumulativa dell'imposta sulla totalità dei loro redditi, ai sensi dell'art. 1 dell'EStG, per poter beneficiare di una base imponibile comune più vantaggiosa.

18 Il sig. Schulz, cittadino tedesco, lavora come avvocato dipendente e a tale titolo ha percepito redditi negli anni 2005 e 2006.

19 La sig.ra Schulz-Delzers, cittadina francese, lavora in Germania in qualità di dipendente pubblico dello Stato francese come maestra in una scuola elementare franco-tedesca. Negli anni 2005 e 2006, l'interessata ha percepito dallo Stato francese, oltre al suo stipendio, due indennità che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 14 e 20, n. 1, della convenzione fiscale franco-tedesca, sono — come il suo stipendio

— esenti da tassazione in Germania, fatto salvo il loro computo ai fini della progressività dell'imposta.

20 Le due indennità interessate sono:

— un'indennità correlata alle condizioni di vita locale, concessa ai dipendenti dello Stato francese che lavorano all'estero in base all'art. 4B, lett. d), del decreto 4 gennaio 2002, n. 2002-22, relativo alla situazione amministrativa e finanziaria del personale degli istituti di insegnamento francesi all'estero (JORF del 6 gennaio 2002, pag. 387), volta a compensare una perdita di potere d'acquisto ed i cui importi mensili ammontavano rispettivamente ad EUR 437,41 per l'anno 2005 e ad EUR 444,08 per l'anno 2006, e

— una «maggiorazione di famiglia» concessa per i figli a carico dei dipendenti dello Stato francese che lavorano all'estero in base all'art. 4B, lett. e), del citato decreto 2002-22, i cui importi mensili ammontavano rispettivamente ad EUR 134,20 e ad EUR 136,41 per i medesimi anni.

21 Allo stipendio percepito dalla sig.ra Schulz-Delzers nei due anni di cui alla causa principale è stata applicata l'imposta sul reddito in Francia. Per contro, le due indennità menzionate al punto precedente della presente sentenza, costituendo redditi esenti ai sensi della normativa francese, non sono state tassate in Francia.

22 Nell'avviso di accertamento del reddito relativo agli anni 2005 e 2006, il Finanzamt ha tenuto conto dell'esenzione di queste due indennità, ma le ha prese in considerazione ai fini della progressività dell'imposta, come il resto dello stipendio della sig.ra Schulz-Delzers, previa detrazione di una somma forfetaria a titolo di spese professionali di

EUR 920 per ciascuno dei due anni citati, conformemente all'art. 32 b, nn. 1, punto 3, e 2, punto 2, dell'EStG. Tale computo delle suddette indennità ha comportato una maggiorazione dell'imposta sul reddito dei coniugi Schulz, rispettivamente, di EUR 654 nel 2005 e di EUR 664 nel 2006.

23 I coniugi Schulz hanno presentato reclami contro tali avvisi di accertamento, reclami respinti in quanto infondati dal Finanzamt con decisioni 30 aprile 2009.

24 Con ricorso proposto il 18 maggio 2009 dinanzi al giudice del rinvio, i coniugi Schulz hanno contestato il conteggio delle due indennità di cui alla causa principale ai fini del calcolo dell'aliquota applicabile ad altri redditi, in applicazione della tabella d'imposizione progressiva. Essi chiedono che le indennità percepite dalla sig.ra Schulz-Delzers non siano computate ai fini della progressività dell'imposta. I medesimi sostengono che il conteggio di dette indennità a tale titolo configura una violazione dell'art. 39 CE, dato che indennità equivalenti percepite alle condizioni stabilite dall'art. 3, punto 64, dell'EstG non sono oggetto di un simile conteggio.

25 Secondo il giudice del rinvio, l'art. 3, punto 64, dell'EStG è idoneo a dissuadere un dipendente pubblico francese dall'effettuare una missione in Germania nell'ambito del proprio servizio, dato che le indennità di cui alla causa principale sono incluse nel calcolo dell'aliquota d'imposta speciale, mentre un lavoratore tedesco che lavora al di fuori del territorio tedesco percepisce indennità equivalenti che non vengono considerate ai fini della progressività dell'imposta.

26 Indipendentemente dalla violazione dell'art. 39, nn. 1-3, CE, per il giudice del rinvio l'art. 3, punto 64, dell'EStG costituirebbe anche una discriminazione dissimulata fondata sulla nazionalità in quanto, in generale, sono i cittadini tedeschi ad avere un rapporto di impiego con una persona giuridica di diritto pubblico tedesca e, quindi,

saranno principalmente loro a godere del beneficio risultante dall'art. 3, punto 64, dell'EStG.

27 Ciò premesso, il Finanzgericht Baden-Württemberg ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) a) Se l'art. 3, punto 64, dell'[EStG] sia compatibile con la libera circolazione dei lavoratori ai sensi dell'art. [39 CE, divenuto art. 45 TFUE].

b) Se l'art. 3, punto 64, dell'[EStG] configuri una discriminazione occulta fondata sulla nazionalità, vietata dall'art. [12 CE, divenuto art. 18 TFUE].

2) In caso di soluzione negativa della prima questione, se l'art. 3, punto 64, dell'[EStG] sia compatibile con la libera circolazione dei cittadini dell'Unione europea, sancita dall'art. [18 CE, divenuto art. 21 TFUE]».

Sulle questioni pregiudiziali

28 In via preliminare, si deve constatare che, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 39-43 delle sue conclusioni, tra gli articoli del Trattato CE citati dal giudice del rinvio nelle sue questioni, solamente l'art. 39 CE può trovare applicazione nella causa principale.

29 Infatti, in primo luogo, l'art. 12 CE, che enuncia il principio generale del divieto di discriminazioni fondate sulla nazionalità, è destinato ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione per le quali il Trattato non stabilisce regole specifiche di non discriminazione. Orbene, il principio di non discriminazione è stato attuato, nel settore della libera circolazione dei lavoratori, dall'art. 39 CE (v., in particolare, sentenza 10 settembre 2009, causa C-269/07, Commissione/Germania, Racc. pag. I-7811, punti 98 e 99 nonché la giurisprudenza ivi citata).

30 In secondo luogo, l'art. 18 CE, il quale enuncia in chiave generale il diritto, per ogni cittadino dell'Unione, di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, trova specifica riconferma nell'art. 39 CE per quanto riguarda la libera circolazione dei lavoratori (v. sentenza 1º ottobre 2009, causa C-3/08, Leyman, Racc. pag. I-9085, punto 20 e la giurisprudenza ivi citata).

31 Orbene, da un lato, è pacifico che la sig.ra Schulz-Delzers ha lasciato la Francia per stabilire la propria residenza in Germania e, dall'altro, non è contestata la sua qualità di lavoratore ai sensi dell'art. 39 CE. Pertanto, le questioni sottoposte vanno esaminate esclusivamente alla luce di quest'ultima disposizione (v., in tal senso, in particolare, sentenza 1º ottobre 2009, Leyman, cit., punti 18-20 e la giurisprudenza ivi citata).

32 Occorre peraltro sottolineare che la questione della compatibilità dell'art. 3, punto 64, dell'EStG con l'art. 39 CE è stata sollevata nella causa principale solamente per la parte in cui il suddetto art. 3, punto 64, si applica alle indennità percepite da dipendenti pubblici tedeschi che lavorano all'estero, ma non alle indennità percepite da dipendenti pubblici di un altro Stato membro che lavorano nel territorio tedesco. Non viene messa in discussione, invece, la circostanza che tale disposizione di diritto tedesco non sia, in particolare, applicabile alle indennità percepite dai dipendenti pubblici di

un altro Stato membro soggetti all'imposta in Germania e che lavorano in un terzo Stato membro.

33 Ciò considerato, le questioni sottoposte, che occorre esaminare congiuntamente, devono essere intese come volte a stabilire, in sostanza, se l'art. 39 CE debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una disposizione, quale l'art. 3, punto 64, dell'EStG, in base alla quale indennità come quella di cui alla causa principale, versate ad un dipendente pubblico di uno Stato membro che lavora in un altro Stato membro per compensare una perdita del potere d'acquisto nella sede di servizio, non sono prese in considerazione ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile, nel primo Stato membro, agli altri redditi del contribuente o del suo coniuge, mentre indennità equivalenti versate ad un dipendente pubblico dell'altro Stato membro che lavora nel territorio del primo Stato membro sono prese in considerazione nella determinazione di detta aliquota.

34 A questo proposito, da costante giurisprudenza emerge che l'art. 39 CE osta, da un lato, alle discriminazioni palesi fondate sulla nazionalità nonché a qualsiasi discriminazione dissimulata che, basandosi su altri criteri di distinzione, pervenga di fatto al medesimo risultato (sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punto 26), e che tale articolo vieta, dall'altro, qualunque disposizione, sia pure indistintamente applicabile, che impedisca ad un cittadino di uno Stato membro di lasciare il paese d'origine per esercitare il suo diritto di libera circolazione, o che lo dissuada dal farlo (sentenza 12 dicembre 2002, causa C-385/00, de Groot, Racc. pag. I-11819, punto 78).

35 Nella causa principale, è pacifico che la sig.ra Schulz-Delzers, la quale si è avvalsa del suo diritto alla libera circolazione, non è trattata nello Stato di accoglienza in maniera meno favorevole rispetto ad un cittadino di tale Stato in una situazione puramente interna. Infatti, l'art. 3, punto 64, dell'EStG, per sua stessa natura, non è applicabile a contribuenti che lavorano nel territorio tedesco e conferisce un vantaggio esclusivamente ai contribuenti che lavorano al di fuori di tale territorio.

36 Ne consegue che l'art. 39 CE potrebbe essere utilmente invocato nella causa principale solamente qualora la negata concessione di tale vantaggio ad un contribuente che si trovi nella situazione della sig.ra Schulz-Delzers potesse essere qualificata come discriminatoria per altri motivi, il che presuppone che la situazione della sig. ra Schulz Delzers sia comparabile a quella dei beneficiari di tale vantaggio.

37 Orbene, si deve constatare che una siffatta comparabilità non sussiste alla luce dell'obiettivo perseguito dall'applicazione di una tabella d'imposizione progressiva, necessariamente fondata, come rilevato ai punti 5-8 della presente sentenza, su una valutazione della capacità contributiva del soggetto passivo compiuta sulla base delle condizioni di vita sul territorio dello Stato membro interessato.

38 Sotto questo profilo, indennità come quelle ricadenti nell'ambito di applicazione dell'art. 3, punto 64, dell'EStG, volte solamente a consentire al beneficiario di mantenere, nonostante un costo della vita superiore all'estero, le stesse condizioni di vita di cui godeva in Germania, non accrescono la capacità contributiva del contribuente e non sono dunque prese in considerazione ai fini della progressività dell'imposta.

39 Le indennità di cui beneficia la sig.ra Schulz-Delzers, invece, sono destinate proprio a adeguare la retribuzione dell'interessata al costo della vita in Germania e dunque accrescono la sua capacità contributiva, quale valutata sulla base delle condizioni di vita sul territorio di detto Stato membro, e sono, di conseguenza, prese in considerazione ai fini della progressività dell'imposta.

40 Il fatto che, dal punto di vista del legislatore francese, le suddette indennità siano unicamente volte a consentire al beneficiario di mantenere, nonostante un costo della

vita superiore in Germania, le stesse condizioni di vita di cui godeva in Francia è privo di rilevanza a tale riguardo, dal momento che la comparabilità delle situazioni va necessariamente valutata nell'ambito di un solo e medesimo sistema fiscale e che, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione a livello dell'Unione, gli Stati membri conservano la competenza a determinare i criteri d'imposizione sui redditi.

41 La circostanza che la scelta dei coniugi Schulz di essere tassati cumulativamente per beneficiare di una base imponibile comune, più vantaggiosa rispetto a due basi imponibili separate, abbia comportato l'inclusione delle indennità versate alla sig. ra Schulz-Delzers nel calcolo dell'aliquota in funzione di una tabella d'imposizione progressiva è, quindi, la conseguenza non già di un trattamento discriminatorio ai sensi dell'art. 39 CE, ma dell'applicazione di criteri d'imposizione la cui determinazione spetta agli Stati membri.

42 Si deve rammentare in proposito che il Trattato non garantisce al cittadino dell'Unione che il trasferimento delle proprie attività in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedeva precedentemente sia neutro sotto il profilo fiscale. Tenuto conto delle differenze tra le legislazioni degli Stati membri in tale materia, un simile trasferimento può, secondo i casi, essere più o meno favorevole o sfavorevole per tale cittadino (v., in tal senso, sentenze 15 luglio 2004, causa C-365/02, Lindfors, Racc. pag. I-7183, punto 34, e 12 luglio 2005, causa C-403/03, Schempp, Racc. pag. I-6421, punto 45).

43 Occorre di conseguenza risolvere le questioni sottoposte dichiarando che l'art. 39 CE deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una disposizione, come l'art. 3, punto 64, dell'EStG, in base alla quale indennità come quelle di cui alla causa principale, versate ad un dipendente pubblico di uno Stato membro che lavora in un altro Stato membro per compensare una perdita del potere d'acquisto nella sede di servizio, non sono prese in considerazione ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile, nel primo Stato membro, agli altri redditi del contribuente o del suo coniuge, mentre indennità equivalenti versate ad un dipendente pubblico

dell'altro Stato membro che lavora nel territorio del primo Stato membro sono prese in considerazione nella determinazione di detta aliquota.

Sulle spese

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

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

L'art. 39 CE deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una disposizione, come l'art. 3, punto 64, della legge relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz), in base alla quale indennità come quelle di cui alla causa principale, versate ad un dipendente pubblico di uno Stato membro che lavora in un altro Stato membro per compensare una perdita del potere d'acquisto nella sede di servizio, non sono prese in considerazione ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile, nel primo Stato membro, agli altri redditi del contribuente o del suo coniuge, mentre indennità equivalenti versate ad un dipendente pubblico dell'altro Stato membro che lavora nel territorio del primo Stato membro sono prese in considerazione nella determinazione di detta aliquota.

Firme