SENTENZA DELLA CORTE
14 febbraio 1995 *

Nel procedimento C-279/93,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Bundesfinanzhof nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Finanzamt Köln-Altstadt

e

Roland Schumacker,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 48 del Trattato CEE,

LA CORTE,

composta dai signori G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, F. A. Schockweiler (relatore), P. J. G. Kapteyn e C. Gulmann, presidenti di sezione, G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet e G. Hirsch, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: P. Léger
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il Finanzamt Köln-Altstadt, dal signor D. Deutgen, Leitender Regierungsdirektor presso il Finanzamt Köln-Altstadt;

— per il signor Roland Schumacker, dall'avv. W. Kaefer, del foro di Aquisgrana, e dall'avv. G. Saß, consulente fiscale in Tervuren;

— per il governo tedesco, dai signori E. Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e C. D. Quassowski, Regierungsdirektor presso lo stesso ministero, in qualità di agenti;

— per il governo ellenico, dai signori D. Raptis, avvocato dello Stato, e I. Chalkias, consigliere aggiunto presso l'avvocatura dello Stato, in qualità di agenti;

— per il governo francese, dalla signora C. de Salins, vicedirettore presso la direzione Affari giuridici del ministero degli Affari esteri, e dal signor J.-L. Falconi, segretario degli affari esteri presso la direzione Affari giuridici dello stesso ministero, in qualità di agenti;

— per il governo olandese, dal signor A. Bos, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per il governo del Regno Unito, dal signor J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, in qualità di agente, assistito dal signor A. Moses, QC;

— per la Commissione, dai signori J. Grunwald e E. Traversa, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti, assistiti dalla signora B. Knobbe-Keuk, professore all'università di Bonn;

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del Finanzamt Köln-Altstadt, rappresentato dai signori D. Deutgen e V. Nickel, Regierungsdirektor presso l'Oberfinanzdirektion di Colonia, in qualità di agenti, del signor Roland Schumacker, rappresentato dagli avv. ti W. Kaefer e G. Saß, del governo danese, rappresentato dal signor P. Biering, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo tedesco, rappresentato dall'avv. J. Sedemund, del foro di Colonia, del governo ellenico, rappresentato dal signor P. Kamarineas, avvocato dello Stato, in qualità di agente, del governo francese, rappresentato dal signor J.-L. Falconi, del governo olandese, rappresentato dal signor J. W. de Zwaan, consigliere giuridico aggiunto presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo del Regno Unito, rappresentato dal signor J. E. Collins, assistito dal signor A. Moses, e della Commissione, rappresentata dai signori J. Grunwald e E. Traversa, assistiti dalla signora B. Knobbe-Keuk, all'udienza del 18 ottobre 1994,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 novembre 1994,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 14 aprile 1993, pervenuta in cancelleria il 14 maggio seguente, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, varie questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 48 del Trattato CEE per la valutazione della compatibilità con il diritto comunitario di talune

disposizioni legislative della Repubblica federale di Germania in materia di imposta sul reddito, le quali prevedono che i soggetti passivi siano trattati diversamente a seconda che risiedano o no nel territorio nazionale.

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia sorta tra il Finanzamt Köln-Altstadt ed un cittadino belga, il signor Schumacker, in ordine alle condizioni di assoggettamento all'imposta sui redditi da lavoro che quest'ultimo percepisce in Germania.

3 In Germania l'Einkommensteuergesetz (legge tedesca relativa all'imposta sul reddito, in prosieguo: l'«EStG») distingue i regimi di tassazione delle retribuzioni in base alla residenza.

4 Ai sensi dell'art. 1, n. 1, dell'EStG le persone fisiche che hanno il loro domicilio o la loro residenza abituale in Germania sono ivi soggette all'imposta su tutti i loro redditi («soggezione integrale»).

5 Per contro, secondo il n. 4 dello stesso articolo, le persone fisiche che non hanno domicilio né residenza abituale in Germania sono soggette all'imposta solo sulla parte dei loro redditi realizzata in Germania («soggezione parziale»). Ai sensi dell'art. 49, n. 1, punto 4, tali redditi di fonte tedesca sono segnatamente quelli provenienti dal lavoro subordinato esercitato in Germania.

6 In generale, nella Repubblica federale di Germania l'imposta sui redditi provenienti da un'attività lavorativa subordinata è trattenuta alla fonte dal datore di lavoro sulla retribuzione dei lavoratori come imposta sulle retribuzioni, per essere poi versata all'amministrazione tributaria.

7 Per l'applicazione della trattenuta sulle retribuzioni, i lavoratori integralmente soggetti all'imposta sono ripartiti in varie categorie impositive (art. 38 ter dell'EStG). I celibi e le nubili rientrano nella categoria I (tariffa impositiva generale). I lavoratori coniugati, non stabilmente separati, rientrano nella categoria III (cosiddetta tariffa «splitting», art. 26 ter dell'EStG), a condizione di essere entrambi residenti in Germania ed esservi integralmente soggetti all'imposta. Il regime tedesco dello «splitting» è stato istituito per attenuare la progressività dell'aliquota dell'imposta sul reddito. Esso consiste nel sommare il reddito complessivo dei coniugi per imputarlo poi fittiziamente a ciascun coniuge nella misura del 50% e tassarlo di conseguenza. Se il reddito di uno dei coniugi è elevato e quello dell'altro basso, lo «splitting» livella la base imponibile ed attenua la progressività dell'aliquota dell'imposta sul reddito.

8 Peraltro, i lavoratori integralmente soggetti all'imposta fruiscono della procedura del conguaglio annuale dell'imposta sulle retribuzioni (art. 42 ter dell'EStG). Nell'ambito di questa procedura il datore di lavoro è tenuto a restituire al lavoratore una parte dell'imposta sul reddito che egli ha trattenuto nel caso in cui il totale delle somme trattenute ciascun mese ecceda l'importo risultante dalla tariffa impositiva per l'anno, ad esempio se l'importo della retribuzione ha subito variazioni a seconda dei mesi.

9 Inoltre, i lavoratori integralmente soggetti all'imposta fruivano fino al 1990 del conguaglio annuale dell'imposta sulle retribuzioni a livello dell'amministrazione tributaria e, da quell'anno, beneficiano della procedura di liquidazione dell'imposta da parte dell'amministrazione (art. 46 dell'EStG). Tale procedura rende possibile la compensazione dei redditi da lavoro con perdite subite in un'altra categoria di redditi (ad esempio i dividendi).

10 Infine, per le persone integralmente soggette l'imposta viene determinata in funzione della capacità contributiva globale, vale a dire in considerazione di tutti gli altri redditi percepiti da tali contribuenti e della loro situazione personale e familiare (oneri di famiglia, spese previdenziali ed altri elementi che diano diritto, in generale, a detrazioni ed abbattimenti fiscali).

11 Talune di queste agevolazioni sono negate ai lavoratori soggetti parzialmente all'imposta. Si deve rilevare che la legge tedesca 24 giugno 1994, intesa ad alleggerire il carico fiscale sui redditi dei lavoratori transfrontalieri e di altre persone fisiche parzialmente soggette all'imposta e a modificare altre disposizioni di legge [«Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz)»], la quale mira a porre rimedio a questa situazione a livello nazionale, non è pertinente nel caso di specie, dato che non era ancora in vigore all'epoca dei fatti della causa principale.

12 Ai sensi della normativa all'epoca vigente, le persone parzialmente soggette rientravano nella categoria I (tariffa generale) senza alcuna considerazione della loro situazione familiare (art. 39 quinquies dell'EStG). Esse non fruivano quindi dell'agevolazione fiscale dello «splitting» e ai lavoratori coniugati veniva applicato lo stesso trattamento riservato ai non coniugati.

13 Ai lavoratori soggetti parzialmente all'imposta si applicava una procedura fiscale semplificata. Nel loro caso l'imposta sulla retribuzione si considerava definitivamente assolta con la trattenuta alla fonte effettuata ogni mese dal datore di lavoro. Essi erano esclusi sia dal conguaglio annuale dell'imposta sulle retribuzioni effettuato dal datore di lavoro (art. 50, n. 5, dell'EStG) sia dalla liquidazione annuale di tale imposta da parte dell'amministrazione. Non essendovi conguaglio annuale dell'imposta sulle retribuzioni, i lavoratori parzialmente soggetti non potevano beneficiare della restituzione, a fine anno, di eventuali somme pagate in eccesso.

14 Infine, contrariamente ai lavoratori integralmente soggetti all'imposta, quelli parzialmente soggetti non avevano la possibilità di detrarre le spese di carattere previdenziale (premi di assicurazione vecchiaia, malattia o invalidità) che eccedevano gli importi forfettari previsti nella tariffa impositiva.

15 Dagli atti di causa risulta che il signor Schumacker ha sempre risieduto in Belgio con la moglie ed i figli. Occupato in un primo tempo in questo Stato, dal 15 mag-

gio 1988 al 31 dicembre 1989 ha svolto un'attività lavorativa subordinata in Germania, pur continuando a risiedere in Belgio. La signora Schumacker, disoccupata, ha percepito sussidi di disoccupazione in Belgio soltanto nel 1988. Dal 1989 lo stipendio del signor Schumacker costituisce la totalità del reddito familiare.

16 Ai sensi dell'art. 15, n. 1, della convenzione tedesco-belga 11 aprile 1967 sulla doppia imposizione, il diritto di assoggettare ad imposta i redditi da lavoro del signor Schumacker dal 15 maggio 1988 spetta alla Repubblica federale di Germania come Stato in cui viene svolta l'attività. Queste retribuzioni erano quindi oggetto in Germania di una trattenuta alla fonte effettuata dal datore di lavoro del signor Schumacker e calcolata applicando la categoria impositiva I ai sensi degli artt. 1, n. 4, e 39 quinquies dell'EStG.

17 Il 6 marzo 1989 il signor Schumacker chiedeva al Finanzamt che l'importo della sua retribuzione fosse calcolato secondo equità [art. 163 dell'Abgabenordnung (il codice tributario tedesco)], con riferimento alla categoria impositiva III (che si applica di regola ai lavoratori coniugati residenti nella Repubblica federale di Germania e che dà loro diritto allo «splitting») e che la differenza fra quanto trattenuto mensilmente sulla sua retribuzione, in base alla categoria impositiva I, e quanto da lui dovuto, in base alla categoria impositiva III, gli venisse rimborsata.

18 Avendo il Finanzamt respinto la domanda con decisione 22 giugno 1989, il signor Schumacker adiva il Finanzgericht di Colonia. Quest'ultimo accoglieva la domanda del signor Schumacker per quanto riguarda gli anni 1988 e 1989 e ingiungeva al Finanzamt di emanare una decisione secondo equità ai sensi dell'art. 163 del codice tributario tedesco. Il Finanzamt impugnava la sentenza del Finanzgericht di Colonia dinanzi al Bundesfinanzhof con una domanda di «Revision».

19 Il Bundesfinanzhof si chiede se l'art. 48 del Trattato CEE possa influire sulla decisione da emettere nel caso di specie. Di conseguenza, esso ha deciso di

sospendere il procedimento ed ha invitato la Corte a pronunciarsi in via pregiudiziale sulle seguenti questioni:

«1) Se l'art. 48 del Trattato CEE possa limitare il diritto della Repubblica federale di Germania di percepire l'imposta sul reddito a carico di un cittadino di un altro Stato membro.

In caso affermativo:

2) Se l'art. 48 del Trattato CEE consenta alla Repubblica federale di Germania di riscuotere, a carico di una persona fisica di cittadinanza belga, che abbia il suo unico luogo di residenza in Belgio, dove dimora abitualmente e dove ha acquisito qualificazione ed esperienza professionali, un'imposta sul reddito superiore a quella dovuta da un'altra persona che, per il resto, si trovi in una situazione analoga e risieda nella Repubblica federale di Germania, qualora la prima svolga in Germania un'attività lavorativa subordinata senza trasferirvi la propria residenza.

3) Se la soluzione sia diversa qualora il cittadino belga di cui alla seconda questione tragga il proprio reddito quasi esclusivamente (vale a dire per oltre il 90%) dall'attività svolta nella Repubblica federale di Germania e detto reddito, in base alla convenzione sulla doppia imposizione tra tale paese ed il Regno del Belgio, sia imponibile solo nella Repubblica federale di Germania.

4) Se sia in contrasto con l'art. 48 del Trattato CEE il fatto che la Repubblica federale di Germania escluda dal conguaglio annuale dell'imposta sulla retribu-

zione le persone fisiche non aventi né residenza né dimora abituale nel territorio, ma che ivi ottengono proventi di lavoro subordinato, e le privi altresì della possibilità di avvalersi della liquidazione, da parte dell'amministrazione, dell'imposta sui redditi da lavoro subordinato».

Sulla prima questione

20 Con la prima questione il giudice a quo chiede in sostanza se l'art. 48 del Trattato vada interpretato nel senso che può limitare il diritto di uno Stato membro di prevedere le condizioni di assoggettamento e le modalità di imposizione dei redditi percepiti nel suo territorio da un cittadino di un altro Stato membro.

21 Per risolvere tale questione, si deve rilevare che, se è vero che allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le competenze loro attribuite nel rispetto del diritto comunitario (v. sentenza 4 ottobre 1991, causa C-246/89, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-4585, punto 12).

22 Per quanto riguarda più in particolare la libera circolazione delle persone all'interno della Comunità, l'art. 48, n. 2, del Trattato implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla cittadinanza, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda in particolare la retribuzione.

23 Al riguardo, nella sentenza 8 maggio 1990, causa C-175/88, Biehl (Racc. pag. I-1779, punto 12), la Corte ha dichiarato che il principio della parità di trattamento

in materia di retribuzione sarebbe privato di effetto se potesse essere violato da norme nazionali discriminatorie in materia di imposta sul reddito. È questa la ragione per la quale nell'art. 7 del suo regolamento (CEE) 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU L 257, pag. 2), il Consiglio ha disposto che i lavoratori cittadini di uno Stato membro devono godere nel territorio di un altro Stato membro delle stesse agevolazioni fiscali dei lavoratori nazionali.

24 Alla luce di quanto precede, la prima questione dev'essere risolta dichiarando che l'art. 48 del Trattato va interpretato nel senso che può limitare il diritto di uno Stato membro di prevedere le condizioni di assoggettamento e le modalità di imposizione dei redditi percepiti nel suo territorio da un cittadino di un altro Stato membro, in quanto questo articolo, in materia di riscossione delle imposte dirette, non consente ad uno Stato membro di trattare un cittadino di un altro Stato membro — il quale, essendosi avvalso del proprio diritto di libera circolazione, svolge un'attività lavorativa subordinata nel territorio del primo Stato — meno favorevolmente di un cittadino nazionale che si trovi nella stessa situazione.

Sulla seconda e sulla terza questione

25 Con la seconda e la terza questione, che vanno esaminate insieme, il giudice a quo mira in sostanza ad accertare, da un lato, se l'art. 48 del Trattato vada interpretato nel senso che osta all'applicazione di una normativa di uno Stato membro che tassi un lavoratore cittadino di un altro Stato membro, il quale risiede in quest'ultimo Stato e svolge un'attività lavorativa nel territorio del primo Stato, in misura maggiore rispetto a un lavoratore che risiede nel territorio del primo Stato e svolge ivi lo stesso lavoro. Il giudice nazionale chiede, d'altra parte, se sulla soluzione di tale questione influisca il fatto che il cittadino del secondo Stato membro tragga il pro-

prio reddito totalmente o quasi esclusivamente dall'attività svolta nel primo Stato membro e non percepisca nel secondo Stato redditi sufficienti per esservi soggetto a un'imposizione che consenta di prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare.

26 A questo proposito, si deve ricordare anzitutto che, secondo la costante giurisprudenza della Corte, le norme relative alla parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, basandosi su altri criteri di distinzione, pervenga al medesimo risultato (sentenza 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu, Racc. pag. 153, punto 11).

27 È vero che la normativa di cui trattasi nella causa principale si applica indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente interessato.

28 Tuttavia, una normativa nazionale di questo tipo, la quale prevede una distinzione basata sul criterio della residenza, nel senso che nega ai non residenti talune agevolazioni in materia fiscale concesse invece ai residenti nel territorio nazionale, rischia di operare principalmente a danno dei cittadini di altri Stati membri. Infatti, i non residenti sono il più delle volte cittadini non nazionali.

29 Pertanto, agevolazioni fiscali riservate solo ai residenti di uno Stato membro possono costituire una discriminazione indiretta legata alla cittadinanza.

30 Occorre poi rilevare che, secondo la costante giurisprudenza della Corte, una discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse.

31 Orbene, in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe.

32 Il reddito percepito nel territorio di uno Stato membro da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza. Peraltro, 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. Questo luogo corrisponde in genere alla residenza abituale della persona interessata. Anche il diritto tributario internazionale, in ispecie il modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) in materia di doppia imposizione, ammette che in via di principio spetta allo Stato di residenza tassare il contribuente in modo globale, prendendo in considerazione gli elementi inerenti alla sua situazione personale e familiare.

33 La situazione del residente è diversa, in quanto nello Stato di residenza è di regola concentrata la parte essenziale dei suoi redditi. Peraltro, questo Stato dispone in genere di tutte le informazioni necessarie per valutare la capacità contributiva globale del contribuente, tenuto conto della sua situazione personale e familiare.

34 Di conseguenza, il fatto per uno Stato membro di non far fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al residente non è di regola discriminatorio, poiché queste due categorie di contribuenti non si trovano in una situazione analoga.

35 Pertanto, l'art. 48 del Trattato non osta in via di principio all'applicazione di una normativa di uno Stato membro che assoggetti ad imposta i redditi del non residente che lavora in questo Stato in misura maggiore rispetto a quelli del residente che svolge lo stesso lavoro.

36 Tuttavia, lo stesso non può dirsi nel caso di specie, in cui il non residente non percepisce redditi significativi nello Stato in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione, per cui lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare.

37 Fra tale non residente e un residente che svolge un'attività lavorativa subordinata analoga non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento per quanto riguarda la presa in considerazione, ai fini dell'imposizione, della situazione personale e familiare del contribuente.

38 Per quanto riguarda un non residente che percepisce in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede la parte essenziale dei suoi redditi e la quasi totalità dei suoi redditi familiari, la discriminazione consiste nel fatto che la situazione personale e familiare di questo non residente non è presa in considerazione né nello Stato di residenza né in quello dell'occupazione.

39 Ci si deve inoltre interrogare su un'eventuale giustificazione di questa discriminazione.

40 Gli Stati membri che hanno presentato osservazioni sostengono che il trattamento discriminatorio — per quanto riguarda la presa in considerazione della situazione personale e familiare e la concessione della tariffa «splitting» — era giustificato dalle necessità di un'applicazione coerente dei regimi fiscali ai non residenti. Tale giustificazione relativa alla necessità di preservare la coerenza del regime fiscale è stata riconosciuta dalla Corte nella sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann (Racc. pag. I-249, punto 28). Secondo questi Stati, esisterebbe un nesso tra la presa in considerazione della situazione personale e familiare ed il diritto di

tassare i redditi realizzati altrove. Poiché la presa in considerazione della situazione personale e familiare spetta allo Stato di residenza, che è il solo ad avere il diritto di tassare i suddetti redditi, lo Stato nel territorio del quale lavora il non residente non dovrebbe prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare, giacché in quel caso tale situazione del non residente verrebbe presa in considerazione due volte ed egli godrebbe nei due Stati delle relative agevolazioni fiscali.

41 Questo argomento non può essere condiviso. In una situazione come quella in esame, lo Stato di residenza non può prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente, poiché l'onere fiscale è ivi insufficiente per consentire questa presa in considerazione. Quando ciò si verifica, il principio comunitario della parità di trattamento esige che nello Stato dell'occupazione la situazione personale e familiare dello straniero non residente sia presa in considerazione come per i cittadini nazionali residenti e che gli siano concesse le stesse agevolazioni fiscali.

42 La distinzione di cui trattasi nella presente causa non trova quindi alcuna giustificazione nella necessità di garantire la coerenza del regime fiscale vigente.

43 All'udienza il Finanzamt ha menzionato difficoltà di ordine amministrativo che osterebbero alla possibilità per lo Stato dell'occupazione di colpire i redditi percepiti nel loro Stato di residenza dai non residenti che lavorano nel suo territorio.

44 Neppure questo argomento può essere condiviso.

45 Infatti, la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore

delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15), offre possibilità di ottenere informazioni necessarie analoghe a quelle esistenti fra gli uffici tributari sul piano interno. Non sussistono quindi ostacoli di ordine amministrativo a che sia presa in considerazione nello Stato in cui viene svolta l'attività la situazione personale e familiare del non residente.

46 Inoltre, per quanto riguarda più in particolare la Repubblica federale di Germania, si deve rilevare che essa concede ai lavoratori frontalieri residenti nei Paesi Bassi e che svolgono un'attività in Germania le agevolazioni fiscali connesse a una presa in considerazione della loro situazione personale e familiare, ivi compreso il beneficio della tariffa «splitting». Quando essi percepiscono almeno il 90% dei loro redditi nel territorio tedesco, questi cittadini comunitari sono infatti equiparati ai cittadini tedeschi in base alla Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande 21 ottobre 1980 (legge tedesca recante applicazione del Protocollo aggiuntivo del 13 marzo 1980 sulla convenzione 16 giugno 1959 fra la Repubblica federale di Germania ed il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione).

47 La seconda e la terza questione devono quindi essere risolte dichiarando che l'art. 48 del Trattato va interpretato nel senso che osta all'applicazione di una normativa di uno Stato membro che tassi un lavoratore cittadino di un altro Stato membro, il quale risiede in quest'ultimo Stato e svolge un'attività lavorativa subordinata nel territorio del primo Stato, in misura maggiore rispetto a un lavoratore residente nel territorio del primo Stato e che ivi svolge la stessa attività, quando, come nel caso di specie, il cittadino del secondo Stato trae il proprio reddito totalmente o quasi esclusivamente dall'attività svolta nel primo Stato e non percepisce nel secondo Stato redditi sufficienti per esservi soggetto a un'imposizione che consenta di prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare.

Sulla quarta questione

48 Con la quarta questione il giudice a quo chiede in sostanza se l'art. 48 del Trattato vada interpretato nel senso che osta a che la normativa di uno Stato membro in materia di imposte dirette preveda che soltanto i residenti fruiscano di procedure come il conguaglio annuale delle ritenute alla fonte a titolo di imposta sulle retribuzioni e la liquidazione, da parte dell'amministrazione, dell'imposta sui redditi di origine retributiva, restando escluse le persone fisiche che non hanno domicilio né residenza abituale nel suo territorio, ma che vi percepiscono risorse di origine retributiva.

49 Le soluzioni della seconda e della terza questione pregiudiziale evidenziano l'esistenza di una discriminazione sul piano sostanziale tra cittadini comunitari non residenti e cittadini nazionali residenti in Germania. Si deve accertare se tale discriminazione sussista anche sul piano procedurale, in quanto l'applicazione delle summenzionate procedure di conguaglio è riservata ai cittadini nazionali residenti e negata ai cittadini comunitari non residenti. Se è necessario, si deve quindi esaminare se tale discriminazione sia giustificata.

50 In limine si deve ricordare che in Germania l'imposta sulle retribuzioni trattenuta alla fonte vale come pagamento dell'imposta dovuta sui redditi da lavoro.

51 Dall'ordinanza di rinvio si evince che, a causa di questo effetto liberatorio della trattenuta alla fonte, in primo luogo, i non residenti vengono privati, per motivi di semplificazione amministrativa, della possibilità di far valere, nell'ambito di una procedura di conguaglio annuale delle trattenute alla fonte o

nell'ambito di una liquidazione, da parte dell'amministrazione, dei redditi di origine retributiva, elementi di sgravio (come le spese professionali, le spese eccezionali o gli oneri cosiddetti «straordinari»), che potrebbero comportare un rimborso parziale dell'imposta trattenuta alla fonte.

52 Ne può derivare uno svantaggio per i non residenti rispetto ai residenti, per i quali gli artt. 42, 42 bis e 46 dell'EStG in linea di massima prescrivono una tassazione che tenga conto di tutti gli elementi della base imponibile.

53 Nelle sue osservazioni il governo tedesco ha insistito sul fatto che nel diritto tedesco esiste una procedura che consente ai contribuenti non residenti di chiedere all'amministrazione tributaria di fornire loro un'attestazione fiscale che menzioni taluni abbattimenti cui hanno diritto, abbattimenti che l'amministrazione tributaria deve ripartire equamente, a posteriori, sull'intero anno civile (art. 39 quinquies dell'EStG). Il datore di lavoro ha quindi la facoltà, ai sensi del combinato disposto degli artt. 39 quinquies e 41 ter dell'EStG, di rimborsare, all'atto del successivo versamento di retribuzione, l'imposta sulla stessa percepita fino a quel momento, se il lavoratore gli esibisce un'attestazione con efficacia retroattiva. Se il datore di lavoro non si avvale di tale facoltà, la modifica può essere effettuata dall'amministrazione tributaria dopo la scadenza dell'anno civile.

54 A questo proposito, si deve tuttavia rilevare l'assenza di carattere vincolante di queste disposizioni e sottolineare che il Finanzamt Köln-Altstadt come pure il governo tedesco non hanno menzionato alcuna disposizione che imponga all'amministrazione tributaria l'obbligo di rimediare in ogni caso agli effetti discriminatori che derivano dall'applicazione delle norme dell'EStG di cui trattasi.

55 In secondo luogo, non beneficiando essi delle summenzionate procedure, ai non residenti che durante l'anno hanno lasciato il loro lavoro in uno Stato

membro per svolgerne un altro nel territorio di un altro Stato membro, o ancora che sono stati disoccupati per una parte dell'anno, non possono essere rimborsate dal loro datore di lavoro o dall'amministrazione tributaria le imposte eventualmente riscosse in eccesso.

56 Dall'ordinanza di rinvio emerge che nel diritto tedesco esiste una procedura equitativa che consente al non residente di chiedere all'amministrazione tributaria un riesame della sua posizione ed un nuovo calcolo dell'importo imponibile. Questa procedura è prevista dall'art. 163 del codice tributario tedesco.

57 Tuttavia, perché siano soddisfatte le condizioni di cui all'art. 48 del Trattato, non è sufficiente che il lavoratore straniero possa fruire di misure di equità adottate caso per caso dall'amministrazione tributaria. Nella citata sentenza Biehl la Corte ha del resto respinto gli argomenti addotti in tal senso dall'amministrazione tributaria lussemburghese.

58 Da quanto precede risulta che l'art. 48 del Trattato impone una parità di trattamento sul piano procedurale tra i cittadini comunitari non residenti ed i cittadini nazionali residenti. Il rifiuto di concedere ai cittadini comunitari non residenti il beneficio delle procedure di conguaglio annuale che si applicano ai cittadini nazionali residenti costituisce una discriminazione ingiustificata.

59 La quarta questione pregiudiziale va pertanto risolta dichiarando che l'art. 48 del Trattato dev'essere interpretato nel senso che osta a che la normativa di uno Stato membro in materia di imposte dirette preveda che soltanto i residenti fruiscano di procedure come il conguaglio annuale delle ritenute alla

fonte a titolo di imposta sulle retribuzioni e la liquidazione, da parte dell'amministrazione, dell'imposta sui redditi di origine retributiva, restando escluse le persone fisiche che non hanno domicilio né residenza abituale nel suo territorio, ma che vi percepiscono risorse di origine retributiva.

Sulle spese

60 Le spese sostenute dai governi danese, tedesco, ellenico, francese, olandese, del Regno Unito e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Bundesfinanzhof con ordinanza 14 aprile 1993, dichiara:

1) L'art. 48 del Trattato CEE dev'essere interpretato nel senso che può limitare il diritto di uno Stato membro di prevedere le condizioni di assoggettamento e le modalità di imposizione dei redditi percepiti nel suo territorio da un cittadino di un altro Stato membro, in quanto questo articolo, in materia di riscossione delle imposte dirette, non consente ad uno Stato membro di trattare un cittadino di un altro Stato membro — il quale, essendosi avvalso del proprio diritto di libera circolazione, svolge un'attività lavorativa subordinata nel territorio del primo Stato — meno favorevolmente di un cittadino nazionale che si trovi nella stessa situazione.

2) L'art. 48 del Trattato dev'essere interpretato nel senso che osta all'applicazione di una normativa di uno Stato membro che tassi un lavoratore cittadino di un altro Stato membro, il quale risiede in quest'ultimo Stato e svolge un'attività lavorativa subordinata nel territorio del primo Stato, in misura maggiore rispetto a un lavoratore residente nel territorio del primo Stato e che ivi svolge la stessa attività, quando, come nel caso di specie, il cittadino del secondo Stato trae il proprio reddito totalmente o quasi esclusivamente dall'attività svolta nel primo Stato e non percepisce nel secondo Stato redditi sufficienti per esservi soggetto a un'imposizione che consenta di prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare.

3) L'art. 48 del Trattato dev'essere interpretato nel senso che osta a che la normativa di uno Stato membro in materia di imposte dirette preveda che soltanto i residenti fruiscano di procedure come il conguaglio annuale delle ritenute alla fonte a titolo di imposta sulle retribuzioni e la liquidazione, da parte dell'amministrazione, dell'imposta sui redditi di origine retributiva, restando escluse le persone fisiche che non hanno domicilio né residenza abituale nel suo territorio, ma che vi percepiscono risorse di origine retributiva.

Rodríguez Iglesias Schockweiler Kapteyn

Gulmann Mancini Kakouris

Moitinho de Almeida Murray Edward

Puissochet Hirsch

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 14 febbraio 1995.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

G. C. Rodríguez Iglesias