SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
12 dicembre 2002 *

Nel procedimento C-385/00,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

F.W.L. de Groot

e

Staatssecretaris van Financiën,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 48 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE) e 7 del regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU L 257, pag. 2),

* Lingua processuale: l'olandese.

LA CORTE (Quinta Sezione),

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

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

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo dei Paesi Bassi, dal sig. V.J.M. Koningsberger, in qualità di agente;

— per il governo belga, dalla sig.ra C. Pochet, in qualità di agente;

— per il governo tedesco, dal sig. W.-D. Plessing e dalla sig.ra B. Muttelsee-Schön, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra H. Michard e dal sig. H.M.H. Speyart, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del sig. de Groot, rappresentato dal sig. R. van der Jagt, advocaat, del governo dei Paesi Bassi, rappresentato dalla sig.ra H.G. Sevenster, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dalla sig.ra H. Michard e dal sig. H.M.H. Speyart, all'udienza del 18 aprile 2002,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 giugno 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 18 ottobre 2000, pervenuta in cancelleria il 20 ottobre seguente, lo Hoge Raad der Nederlanden ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 48 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE) e 7 del regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU L 257, pag. 2).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra il sig. de Groot, cittadino olandese che ha esercitato un'attività lavorativa in diversi Stati membri, e lo Staatssecretaris van Financiën in merito al calcolo delle imposte sul reddito alle quali è stato assoggettato nel suo Stato di residenza per l'anno 1994.

Ambito normativo

Normativa comunitaria

3 Ai sensi dell'art. 48, nn. 1 e 2, del Trattato, «[l]a libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità è assicurata (...)» ed «[e]ssa implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro».

4 L'art. 7, nn. 1 e 2, del regolamento n. 1612/68 dispone:

«1. Il lavoratore cittadino di uno Stato membro non può ricevere sul territorio degli altri Stati membri, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello dei lavoratori nazionali per quanto concerne le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato.

2. Egli gode degli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali».

Le altre norme giuridiche applicabili alla controversia nella causa principale

Diritto pattizio

5 Il Regno dei Paesi Bassi ha stipulato, rispettivamente, con la Repubblica federale di Germania, la Repubblica francese e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord convenzioni bilaterali dirette ad evitare le doppie imposizioni (in prosieguo: le «convenzioni bilaterali»), secondo un modello disposto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE).

6 Tali convenzioni sono le seguenti:

— la convenzione tra Regno dei Paesi Bassi e Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio nonché di diverse altre imposte e per la disciplina di altre questioni in materia fiscale, stipulata all'Aia il 16 giugno 1959 (*Tractatenblad* 1959, 85), come modificata successivamente (*Tractatenblad* 1960, 107; 1980, 61 e 200; 1991, 95; 1992, 14 e 1994, 81) (in prosieguo: la «convenzione con la Germania»);

— la convenzione tra Regno dei Paesi Bassi e Repubblica francese per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, stipulata a Parigi il 16 marzo 1973 (*Tractatenblad* 1973, 83), come modificata successivamente (*Tractatenblad* 1974, 41) (in prosieguo: la «convenzione con la Francia»);

— la convenzione tra Regno dei Paesi Bassi e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito e redditi da capitale, stipulata all'Aia il 17 novembre 1980 (*Tractatenblad* 1980, 205), come modificata successivamente (*Tractatenblad* 1981, 54 e 108; 1983, 128; 1989, 128 e 1991, 12-14) (in prosieguo: la «convenzione con il Regno Unito»).

7 In base all'art. 15, n. 1, della convenzione con il Regno Unito, la retribuzione percepita da un residente dei Paesi Bassi relativamente ad un contratto di lavoro viene assoggettata ad imposta nel Regno Unito qualora l'attività di cui trattasi sia stata svolta in tale Stato membro.

8 Per evitare la doppia imposizione, l'art. 22, n. 2, lett. b), della stessa convenzione obbliga in particolare il Regno dei Paesi Bassi ad esentare gli elementi del reddito che possono essere tassati nel Regno Unito, concedendo una riduzione dell'imposta olandese, calcolata in conformità alle disposizioni della normativa nazionale intesa ad evitare la doppia imposizione.

9 Allo stesso modo, le convenzioni con la Germania e con la Francia stabiliscono, rispettivamente ai loro artt. 10 e 15, che i redditi non percepiti nello Stato di residenza sono tassati alla fonte nello Stato di occupazione. Di conseguenza, i redditi percepiti e già tassati in Germania e in Francia sono esenti da imposta sul reddito nei Paesi Bassi, per evitare la doppia imposizione.

10 Inoltre, nelle convenzioni con la Germania (art. 20, n. 3) e con la Francia (art. 24, parte A, punto 2), la riduzione diretta ad evitare la doppia imposizione dei redditi percepiti da un residente olandese per contratti di lavoro eseguiti negli Stati membri è disciplinata secondo modalità che, per il risultato, corrispondono a quelle previste nella convenzione con il Regno Unito.

11 Contrariamente alla convenzione con il Regno Unito, che fa esplicitamente riferimento alle norme unilaterali olandesi di prevenzione della doppia imposizione e rinvia espressamente alla normativa nazionale per calcolare la riduzione dell'imposta, le convenzioni con la Germania e con la Francia non contengono un siffatto rinvio e prevedono direttamente l'applicazione della frazione proporzionale per calcolare la riduzione dell'imposta nei Paesi Bassi. Tale frazione, che sarà esposta in dettaglio al punto 18 della presente sentenza, è pari al quoziente il cui numeratore è il reddito lordo estero ed il denominatore è il reddito lordo mondiale.

12 Si deve inoltre precisare che, nelle sue relazioni bilaterali con la Repubblica federale di Germania (art. 20, n. 3, della convenzione con la Germania), con la Repubblica francese (art. 24, parte A, punto 1, della convenzione con la Francia) o con il Regno Unito [art. 22, n. 2, lett. a) e b), della convenzione con il Regno Unito], il Regno dei Paesi Bassi applica il metodo dell'esonero (o dell'esenzione) con riserva di progressività, riportato all'art. 23 A, nn. 1 e 3, del modello di convenzione dell'OCSE.

13 Così, quando i contribuenti olandesi residenti nei Paesi Bassi percepiscono redditi in uno o più tra tali Stati membri, il Regno dei Paesi Bassi si astiene dal prelevare l'imposta sui redditi tassati in tale Stato membro o negli altri, ma conserva il diritto di tener conto di tali redditi esenti per fissare il tasso di tale imposta applicando la clausola di progressività.

Normativa nazionale

14 Nei Paesi Bassi l'imposizione diretta delle persone fisiche era disciplinata, alla data dei fatti nella causa principale, dalla Wet op de inkomstenbelasting (legge relativa all'imposta sul reddito) 16 dicembre 1964 (*Staatsblad* 1964, n. 519; in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sul reddito»), come modificata da ultimo dalla legge 24 dicembre 1993 (*Staatsblad* 1993, n. 760), nonché dalla Wet op de loonbelasting (legge relativa all'imposta sugli stipendi, sui salari e sulle pensioni) 18 dicembre 1964 (*Staatsblad* 1964, n. 521).

15 Inoltre, le norme nazionali di prevenzione della doppia imposizione erano contenute, all'epoca dei fatti nella causa principale, nel Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (decreto relativo alle norme di prevenzione della doppia imposizione) 21 dicembre 1989 (*Staatsblad* 1989, n. 594), entrato in vigore il 1° gennaio 1990, nella sua versione risultante dal regio decreto 23 dicembre 1994 (*Staadsblad* 1994, n. 964; in prosieguo: il «decreto del 1989»), entrato in vigore il 1° gennaio 1995.

Norme e modalità di prevenzione della doppia imposizione

16 L'art. 2, n. 2, lett. b), del decreto del 1989 dispone che il reddito lordo percepito all'estero è costituito dall'importo totale dei redditi lordi realizzati dal contribuente all'estero, vale a dire:

«I redditi da non considerare come utili derivanti da un'attività imprenditoriale estera (...) da:

1. lavoro, laddove essi vengano percepiti relativamente all'attività esercitata nell'ambito di un contratto di lavoro sul territorio di un altro Stato».

17 Al momento dei fatti nella causa principale, l'art. 3 del decreto del 1989 disponeva quanto segue:

«1. L'esenzione è applicata concedendo una riduzione dell'importo dell'imposta sul reddito che sarebbe dovuto [secondo la legge relativa all'imposta sul reddito] in mancanza di applicazione [di una convenzione diretta ad evitare la doppia imposizione] e fino al raggiungimento di tale importo. Tale riduzione è pari all'importo che, rispetto all'imposta che sarebbe dovuta [secondo la legge relativa all'imposta sul reddito], si trova nella stessa proporzione del reddito lordo estero rispetto al reddito lordo, tenendo conto delle riduzioni e maggiorazioni previste al capitolo II, punti 5A, 5B, 5C e 7, di tale legge e ridotto delle perdite da compensare ai sensi del capitolo IV di tale legge (...)».

18 Ne discende che, per calcolare la riduzione dell'importo dell'imposta sul reddito applicata per evitare la doppia imposizione, l'imposta sul reddito globale è moltiplicata per la «frazione proporzionale». Tale frazione contiene, al numeratore, il reddito lordo estero e, al denominatore, il reddito lordo mondiale.

19 Si deve precisare che il decreto del 1989 contiene, in linea di principio, le norme che le autorità fiscali del Regno dei Paesi Bassi devono applicare in mancanza di convenzione bilaterale. Tuttavia, le norme da esso previste trovano applicazione nella causa principale nei limiti in cui, da un lato, la convenzione con il Regno Unito dispone che l'esenzione accordata dalle dette autorità per evitare la doppia imposizione deve essere calcolata conformemente alle disposizioni della normativa olandese diretta ad evitare la doppia imposizione, cioè il decreto del 1989, che prevede la frazione proporzionale, e, dall'altro, le convenzioni con la Germania e con la Francia prevedono altresì l'applicazione della frazione proporzionale nelle relazioni bilaterali con il Regno dei Paesi Bassi.

Calcolo dell'imposta

20 Nel caso di un contribuente che risiede nei Paesi Bassi, l'imposta dovuta ai sensi della legge relativa all'imposta sul reddito è calcolata nel modo seguente.

21 Qualora il contribuente residente, come il sig. de Groot, percepisca redditi in parte nei Paesi Bassi ed in parte in un altro Stato membro, l'imposta è anzitutto calcolata secondo l'aliquota progressiva di diritto comune, sulla base dei redditi complessivi i quali includono i redditi esenti di provenienza straniera, dai quali sono dedotte, da un lato, le somme versate come obblighi alimentari e, dall'altro, la quota dei detti redditi esente da imposta alla quale la situazione personale e familiare del contribuente gli dà diritto.

22 Da tale importo teorico viene sottratta l'esenzione da concedere a titolo di redditi percepiti e tassati nei diversi Stati d'impiego.

23 Per calcolare l'esenzione che spetta al contribuente interessato, l'imposta sul reddito complessivo è moltiplicata per la frazione proporzionale.

24 Le somme versate dal contribuente a titolo di obblighi alimentari come anche la quota del reddito esente da imposta, prese in conto per il calcolo dell'imposta sul reddito globale, non sono detratte dal reddito lordo mondiale figurante al denominatore della frazione proporzionale.

25 Secondo quanto riportato nelle motivazioni del decreto 7 novembre 1991, che modifica il decreto del 1989:

«Questa formula è stata scelta per tener conto di talune deduzioni che, secondo il legislatore olandese, incidono certamente sulla capacità contributiva, ma non sono da attribuire a determinate fonti di reddito situate nei Paesi Bassi o all'estero. Poiché tali deduzioni non sono connesse a precise fonti, si può ritenere che tali spese debbano essere coperte dal complesso del reddito. Prendendo nella frazione proporzionale il reddito lordo come denominatore e moltiplicando per tale frazione l'importo dell'imposta dovuta in assenza di applicazione del presente decreto, si fa in modo che tali spese gravino proporzionalmente sulla parte del reddito estera e su quella imponibile nei Paesi Bassi (ciò che si è convenuto di chiamare la ripartizione)».

26 Le modalità di calcolo di tale esenzione hanno lo scopo di ripartire le deduzioni connesse alla situazione personale e familiare del contribuente sul complesso dei suoi redditi. Ne deriva che tali deduzioni sono applicate alle imposte dovute nei Paesi Bassi solo proporzionalmente ai redditi percepiti dal contribuente in tale Stato membro.

Controversia nella causa principale e questioni pregiudiziali

27 Nel 1994 il sig. de Groot risiedeva nei Paesi Bassi. Fino al 1° aprile 1994 egli ha esercitato la sua attività professionale nei Paesi Bassi, nonché in altri Stati membri, in qualità di dipendente di società, aventi sede nei Paesi Bassi, in Germania, in Francia e nel Regno Unito, appartenenti al gruppo «Applied Materials». Il suo rapporto di lavoro con queste società si è concluso il 1° aprile 1994. Durante il 1994 il sig. de Groot ha percepito dalla società olandese redditi per un importo di NLG 89 665; dalla società tedesca redditi per un importo di NLG 74 395; dalla società francese redditi per un importo di NLG 84 812 e dalla società britannica redditi per un importo di NLG 35 009.

28 Dal 1° aprile 1994 al 29 ottobre 1995 il sig. de Groot è rimasto disoccupato. Nel periodo compreso tra il 1° aprile e il 31 dicembre 1994 egli ha percepito nei Paesi Bassi un importo totale di NLG 34 743 a titolo di prestazioni di malattia e di disoccupazione.

29 Lo scioglimento del matrimonio del sig. de Groot nel 1987 ha comportato per quest'ultimo l'obbligo di versare un assegno alimentare. Il 26 dicembre 1994 il sig. de Groot ha riscattato tale obbligo pagando la somma di NLG 135 000. Durante lo stesso anno egli aveva già effettuato versamenti regolari per il detto assegno per un importo di NLG 43 230.

30 Per quanto riguarda i redditi percepiti nel 1994 per i suoi contratti di lavoro con le dette società straniere, il sig. de Groot ha versato, a titolo delle imposte sul reddito alle quali è stato assoggettato all'estero, l'equivalente di NLG 16 768 in Germania, di NLG 12 398 in Francia e di NLG 11 335 nel Regno Unito. Tali imposte sono state calcolate nei diversi Stati membri senza che fossero stati presi in considerazione i versamenti effettuati dal sig. de Groot nel 1994 in forza dell'assegno alimentare.

31 Nei Paesi Bassi, nella sua dichiarazione dei redditi per il 1994, il sig. de Groot ha richiesto, nell'ambito della prevenzione della doppia imposizione, una riduzione di imposte relativa ad un importo di NLG 187 348, corrispondente ad un reddito totale percepito all'estero pari a NLG 193 816, reddito dal quale è stata sottratta una parte delle spese professionali, calcolata in modo proporzionale, per un importo di NLG 6 468.

32 L'ispettore delle imposte ha calcolato tale riduzione conformemente al metodo proporzionale definito all'art. 3 del decreto del 1989 e nelle convenzioni con la Germania e con la Francia, cioè applicando la frazione proporzionale. Di conseguenza, egli ha chiesto al sig. de Groot il pagamento di un determinato importo ai sensi dell'imposta sul reddito e dell'affiliazione alle assicurazioni sociali per l'esercizio 1994.

33 Ritenendo che la riduzione di tale importo, intervenuta in seguito a ripetuti reclami, non fosse sufficiente, il sig. de Groot ha adito il Gerechtshof te Amsterdam (Paesi Bassi) con un ricorso avverso la decisione dell'ispettore delle imposte relativa a tale riduzione. Egli ha fatto valere che l'applicazione del metodo della frazione proporzionale lo svantaggia da un punto di vista fiscale e, nel suo caso, conduce ad un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori, vietata dall'art. 48 del Trattato, o alla libertà di stabilimento, in quanto tale metodo conduce a fargli perdere una parte del beneficio delle deduzioni fiscali di cui avrebbe dovuto beneficiare conformemente alla sua situazione personale.

34 Il Gerechtshof te Amsterdam ha riconosciuto la fondatezza di tale effetto svantaggioso per i contribuenti residenti nei Paesi Bassi che hanno svolto un'attività in un altro Stato membro. Ma ha considerato che non si trattava, nel caso di specie, di un ostacolo vietato dall'art. 48 del Trattato, bensì di conseguenze sfavorevoli imputabili a disparità tra i regimi nazionali di imposizione del reddito degli Stati membri interessati. Esso ha fatto riferimento, in tale materia, alla sentenza della Corte 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly (Racc. pag. I-2793).

35 Il sig. de Groot ha proposto un ricorso per cassazione contro tale sentenza dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden.

36 Il detto giudice descrive nel modo seguente le conseguenze per il sig. de Groot dell'applicazione della frazione proporzionale:

«L'applicazione delle disposizioni [nazionali di cui trattasi] ha condotto a non prendere in considerazione, per il calcolo della frazione (...) proporzionale, gli obblighi connessi alla situazione personale che hanno gravato sull'interessato nel 1994, cioè gli assegni alimentari, che rientrano in tale tipo di obblighi, per un importo totale di NLG 178 230, sebbene tali versamenti abbiano invece ridotto

l'importo al quale la frazione è stata applicata. Lo stesso dicasi per la quota esente da imposta. Di conseguenza le deduzioni fiscali di tipo personale non hanno avuto effetti sulla riduzione diretta ad evitare la doppia imposizione. Ne consegue che una parte dell'importo di tali deduzioni fiscali, corrispondente alla frazione proporzionale, non ha dato luogo ad un'effettiva riduzione dell'imposta olandese dovuta. Poiché i suoi obblighi personali, come la sua situazione personale e familiare, non sono stati presi in considerazione, neanche in parte, nella riscossione dell'imposta estera, l'interessato ha beneficiato in misura minore delle deduzioni fiscali legate agli obblighi personali che gli incombevano ed ha tratto dalla quota esente da imposta un beneficio inferiore a quanto sarebbe avvenuto qualora egli nel 1984 avesse ottenuto il totale del suo reddito da lavoro da una o più prestazioni di servizio effettuate esclusivamente nei Paesi Bassi».

37 L'avvocato generale presso lo Hoge Raad der Nederlanden ha descritto nel modo seguente l'entità di tale svantaggio:

«Come conseguenza dell'imputazione proporzionale alla parte estera del reddito, l'interessato perde 187/309 (cioè più del 60%) della sua riduzione fiscale per la prevenzione della doppia imposizione».

38 L'avvocato generale presso lo Hoge Raad der Nederlanden ha altresì precisato quanto segue:

«Lo svantaggio della "sparizione" del 60% della riduzione fiscale dell'interessato è compensato da un vantaggio: l'interessato percepisce redditi in tre Stati fonte ["bronlanden"], nessuno dei quali tiene conto del reddito percepito all'estero per determinare la progressività dei suoi tassi. Pertanto, l'interessato gode di un importante vantaggio di progressività. Se i tre Stati fonte [dei redditi] di cui trattasi tenessero conto, come lo Stato di residenza, dell'importo del reddito

mondiale in sede di determinazione del tasso per l'imposizione del reddito dello Stato fonte, l'interessato ricadrebbe allora, dato il livello del suo reddito mondiale nel 1994 (anche dopo deduzione delle riduzioni connesse alla persona), in aliquote di imposizione superiori nei tre Stati fonte e pagherebbe quindi più imposte. Fino ad oggi non era normale che uno Stato fonte esigesse da contribuenti all'estero la dichiarazione del loro reddito mondiale per effettuare, come lo Stato di residenza, una riserva di progressività ed esigesse una dichiarazione delle circostanze personali per tenerne conto proporzionalmente, come lo Stato di residenza».

39 Contrariamente a quanto dichiarato dal Gerechtshof te Amsterdam, lo Hoge Raad der Nederlanden considera che la sentenza Gilly, cit., non consente di eliminare ogni dubbio quanto al problema di sapere se lo svantaggio subìto dal sig. de Groot rappresenti un ostacolo vietato dall'art. 48 del Trattato.

40 Certo, lo Hoge Raad ammette che la Corte ha considerato, al punto 49 della sentenza Gilly, cit., che la disparità connessa alla presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente nello Stato di residenza ed all'assenza di presa in considerazione di tale situazione nello Stato di occupazione deriva dal fatto che, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono, in generale, comparabili.

41 Lo Hoge Raad ritiene tuttavia che tale considerazione riportata nella sentenza Gilly, cit., sia iscritta nel contesto della confutazione, da parte della Corte, dell'argomento secondo cui l'imposta calcolata nello Stato di residenza avrebbe dovuto essere dello stesso livello rispetto a quella pagata nello Stato di occupazione.

42 Ora, nella causa principale, il sig. de Groot contesta la disparità di trattamento riservata dal Regno dei Paesi Bassi ai suoi contribuenti residenti quanto alla presa in considerazione dei loro obblighi personali e della loro situazione personale

familiare, a seconda che l'origine del loro reddito si trovi integralmente nello Stato di residenza o parzialmente in quest'ultimo e parzialmente in un altro Stato membro. Lo Hoge Raad rileva che una tale disparità può provocare una pressione fiscale più elevata per quest'ultima categoria di contribuenti, anche qualora lo Stato di residenza e lo Stato di occupazione abbiano lo stesso sistema impositivo e aliquote fiscali identiche.

43 Lo Hoge Raad si chiede quindi se il metodo consistente, nei Paesi Bassi, ad imputare ai redditi esteri una parte delle voci di deduzione proporzionale al loro peso nel reddito mondiale sia compatibile con l'art. 48 del Trattato. Esso ritiene che una siffatta imputazione sarebbe giustificata se si potesse partire dal principio che la legislazione dello «Stato fonte» (o Stato di occupazione) consentisse al contribuente di beneficiare, a concorrenza della parte dei redditi ottenuti in tale Stato membro alla luce del reddito globale, degli stessi vantaggi fiscali connessi alla sua situazione personale rispetto a quelli previsti per i residenti del detto Stato. Ora, lo Hoge Raad constata che nessuno degli Stati membri, diversi dal Regno dei Paesi Bassi, in cui il sig. de Groot ha esercitato un'attività concede vantaggi simili.

44 Secondo lo Hoge Raad, anche dalle sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225), e 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind (Racc. pag. I-5451), risulta che tali Stati membri non sono tenuti a concedere siffatti vantaggi, dato che i redditi percepiti dal sig. de Groot nel 1994 al di fuori del suo Stato di residenza non rappresentano la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi familiari.

45 Tali due sentenze non consentono neanche, secondo lo Hoge Raad, di concludere che, se l'importo dell'imposta dovuta nello Stato di residenza fosse sufficiente, quest'ultimo sarebbe tenuto a riconoscere al contribuente interessato, in considerazione della sua situazione personale e familiare, una deduzione effettiva della stessa entità di quella alla quale avrebbe avuto diritto se avesse percepito la totalità del suo reddito nel detto Stato, indipendentemente da eventuali ostacoli risultanti dal sistema scelto da tale Stato, da solo o congiuntamente con un altro Stato nell'ambito di una convenzione bilaterale di prevenzione della doppia imposizione, ai fini della presa in considerazione della detta situazione.

46 Ritenendo necessario, in tali circostanze, sollevare talune questioni sulla conformità con il diritto comunitario della normativa fiscale olandese relativa alla prevenzione della doppia imposizione, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 48 del Trattato (...) e l'art. 7 del regolamento (...) n. 1612/68 si oppongano a che, nell'ambito di un sistema per prevenire la doppia imposizione, un residente di uno Stato membro che in un determinato anno ha percepito (anche) in un altro Stato membro redditi derivanti da un'attività ivi effettuata, per i quali egli nell'altro Stato membro viene assoggettato ad imposta senza che al riguardo si tenga conto della situazione personale e familiare del lavoratore interessato, nel suo Stato di residenza perda una parte proporzionale del beneficio della sua quota esente da imposta e dei vantaggi fiscali personali.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se dal diritto comunitario derivino condizioni specifiche in relazione al modo in cui nello Stato di residenza si debba tener conto della situazione personale e familiare del lavoratore interessato».

Sulla prima questione

47 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se gli artt. 48 del Trattato e 7 del regolamento n. 1612/78 ostino ad una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale, ripresa o meno in una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, ai sensi della quale un contribuente perde, per il calcolo delle sue imposte sul reddito nello Stato di residenza, una parte del

beneficio della sua quota esente da imposta e dei suoi abbuoni fiscali personali, per il fatto di avere altresì percepito, durante l'anno considerato, remunerazioni in un altro Stato membro che sono state tassate senza che fosse presa in considerazione la sua situazione personale e familiare.

Osservazioni presentate alla Corte

48 Il sig. de Groot rileva anzitutto che, al punto 13 della sentenza 7 luglio 1988, causa 143/87, Stanton (Racc. pag. 3877), la Corte ha dichiarato che le norme del Trattato CE sulla libera circolazione delle persone sono volte a facilitare ai cittadini comunitari l'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura in tutto il territorio della Comunità, ed ostano ad una normativa nazionale che li ostacoli qualora desiderino estendere le loro attività al di fuori del territorio di un unico Stato membro.

49 Egli sostiene inoltre di beneficiare, rispetto alla situazione che si sarebbe verificata se avesse lavorato solo nei Paesi Bassi, dove risiede, di un vantaggio fiscale inferiore per quanto riguarda le deduzioni connesse alla sua situazione personale. Egli ritiene quindi di essere stato fiscalmente svantaggiato per il fatto della ripartizione dei suoi contratti di lavoro tra diversi Stati membri.

50 Di conseguenza, a suo avviso, il metodo applicato nei Paesi Bassi per prevenire la doppia imposizione, cioè la presa in considerazione delle deduzioni connesse alla situazione personale e familiare applicando la frazione proporzionale, rappresenta un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori. Tale ostacolo non sarebbe legato alla differenza tra le aliquote impositive degli Stati membri, contrariamente a ciò che si era verificato nella causa che aveva dato origine alla

sentenza Gilly, cit. Esso non deriverebbe neanche dalle convenzioni con la Germania, la Francia ed il Regno Unito, ma risulterebbe dal modo in cui il Regno dei Paesi Bassi ha attuato tali convenzioni. Per tali motivi, le disposizioni del detto Trattato relative alla libera circolazione delle persone sarebbero applicabili ad una situazione come la sua.

51 Il sig. de Groot fa infine valere che spetta allo Stato di residenza e non allo Stato di occupazione accordare i vantaggi fiscali personali.

52 Ad avviso dei governi dei Paesi Bassi e belga, l'art. 48 del Trattato non osta all'applicazione di disposizioni come quelle previste nelle convenzioni bilaterali e nella normativa olandese.

53 Il governo dei Paesi Bassi ammette lo svantaggio causato dall'applicazione della frazione proporzionale ai contribuenti che si trovano nella situazione del sig. de Groot. Tuttavia, esso fa valere che invocare il diritto comunitario nei confronti dello Stato membro di residenza non può eliminare questo svantaggio. Infatti, un tale svantaggio non risulterebbe dalla normativa nazionale relativa alla prevenzione della doppia imposizione, bensì, essenzialmente, dalla ripartizione tra gli Stati membri della competenza in materia d'imposizione sulla base di una convenzione di prevenzione della doppia imposizione — il che esulerebbe dall'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato — e dal fatto che gli Stati di occupazione non accordano le deduzioni connesse alla situazione personale e familiare dei contribuenti, il che non sarebbe di per sé contrario al Trattato.

54 Il governo dei Paesi Bassi sostiene inoltre che la presa in considerazione, da parte delle autorità fiscali olandesi, della situazione personale e familiare del sig. de Groot è conforme a quanto è stato giudicato nella sentenza Schumacker, cit. Infatti, in tale sentenza, la Corte avrebbe dichiarato che spettava in linea di principio allo Stato di residenza prendere in considerazione la situazione familiare

e personale del contribuente su una base imponibile sufficiente. Tale principio conoscerebbe un'eccezione nell'ipotesi in cui il contribuente non residente percepisse la maggior parte dei suoi redditi e la quasi totalità dei redditi familiari nello Stato d'occupazione.

55 Le autorità olandesi avrebbero applicato tale principio in quanto, sulla base delle convenzioni con la Germania, la Francia e il Regno Unito, che attribuiscono il potere impositivo al Regno dei Paesi Bassi, quest'ultimo, in quanto Stato di residenza, avrebbe tenuto conto della situazione personale e familiare del contribuente in sede di determinazione della base imponibile olandese. Le deduzioni personali del sig. de Groot sarebbe state così totalmente sottratte dal totale del reddito mondiale imponibile nei Paesi Bassi, in applicazione della normativa olandese.

56 Di conseguenza, secondo il governo dei Paesi Bassi, non sarebbe in sede di applicazione delle disposizioni nazionali impositive che si sarebbero prodotti gli effetti contestati dal sig. de Groot, bensì solo al momento dell'applicazione del metodo diretto ad evitare la doppia imposizione che è stato istituito con le convenzioni bilaterali. Pertanto, sarebbe al momento dell'applicazione nei Paesi Bassi del metodo di esenzione con riserva di progressività e del calcolo della riduzione d'imposta che taluni elementi delle deduzioni personali sarebbero imputate in modo proporzionale ai redditi esenti da imposta nel detto Stato membro.

57 Secondo il governo dei Paesi Bassi, se, in seguito, si verifica che tali elementi non possono essere detratti, nello Stato o negli Stati di occupazione, dall'imposta che ha gravato sui redditi che vi sono stati percepiti, ciò risulta dalle differenze esistenti tra i sistemi fiscali degli Stati membri, che non sono contrarie al diritto comunitario, come risulta dalla sentenza Gilly, cit.

58 Il governo dei Paesi Bassi ritiene quindi che il fatto, per lo Stato di residenza, di imputare le deduzioni personali proporzionalmente ai redditi esenti non sia contrario all'art. 48 del Trattato.

59 Esso fa valere che il solo modo per rimediare a uno svantaggio come quello subito da un contribuente nella situazione del sig. de Groot sarebbe che lo Stato o gli Stati d'occupazione accordassero le deduzioni connesse alla situazione personale e familiare del contribuente proporzionalmente all'importo dei redditi che vi sono percepiti. Ora, il diritto comunitario, nel suo stadio attuale, non obbligherebbe lo Stato d'occupazione a procedere in tal modo qualora il contribuente interessato non percepisse la quasi totalità dei redditi cumulati del suo nucleo fiscale sul suo territorio. Solo in tal caso preciso lo Stato d'occupazione, ai sensi della sentenza Schumacker, cit., sarebbe tenuto ad accordare tali deduzioni personali. Il Regno dei Paesi Bassi avrebbe inoltre introdotto tale sistema nel suo ordinamento fiscale nel gennaio 2001, tuttavia in quanto Stato di occupazione e non in quanto Stato di residenza.

60 D'altra parte, il governo dei Paesi Bassi ritiene che, poiché determinate voci di deduzione non possono essere applicate a talune fonti di reddito piuttosto che ad altre, esse devono essere ripartite sull'insieme dei redditi, il che giustifica che lo Stato di residenza li prenda in considerazione solo per una parte proporzionale ai redditi percepiti sul suo territorio.

61 Secondo il governo belga, i contribuenti che fanno uso della libertà di circolazione profittano spesso di un vantaggio fiscale non trascurabile, cioè il cosiddetto meccanismo di «salary split». Infatti, per quanto riguarda la progressività dell'imposta sul reddito, i lavoratori che, come il sig. de Groot, sono soggetti ad imposta in ciascuno Stato di occupazione solo su una parte dei loro redditi sarebbero favoriti.

62 Il vantaggio fiscale di cui beneficiano così i lavoratori non residenti rispetto ai lavoratori residenti, a causa della mancanza di progressività dell'imposta, sarebbe contrario al principio di equità fiscale, secondo cui i contribuenti devono pagare le imposte in funzione della loro capacità contributiva. Infatti, ad avviso del governo belga, a parità di reddito, il lavoratore non residente pagherà sempre meno imposte rispetto al lavoratore residente.

63 Il governo belga aggiunge che la discriminazione asserita, che differenzia i residenti olandesi a seconda che percepiscano retribuzioni nei Paesi Bassi o all'estero, non considera la situazione nello Stato di occupazione. A suo avviso, il problema sollevato dovrebbe trovare la sua soluzione non nello Stato di residenza, bensì nello Stato di occupazione. Quest'ultimo dovrebbe essere in grado di tassare i non residenti sulla base dei loro redditi mondiali e di accordare i vantaggi fiscali connessi alla situazione personale e familiare del contribuente in proporzione ai redditi percepiti sul suo territorio.

64 Secondo il governo belga, la giurisprudenza sancita nelle sentenze Schumacker e Gschwind, cit., consente allo Stato di occupazione di non concedere alcun vantaggio fiscale connesso alla situazione personale e familiare del contribuente. Di conseguenza, obbligare lo Stato di residenza a concedere, solo sulla parte nazionale dei redditi, tutti i vantaggi fiscali connessi alla detta situazione farebbe sopportare a tale Stato tutto il peso di tali vantaggi fiscali. Una siffatta situazione sarebbe iniqua in quanto lo Stato di residenza assume una parte sostanziale dei servizi pubblici resi al contribuente e condurrebbe ad un risultato sproporzionato rispetto all'obiettivo perseguito dall'art. 48 del Trattato.

65 Infine, il governo belga fa valere che imporre allo Stato di residenza la concessione, sulla sola parte nazionale dei redditi di un contribuente, di tutti i vantaggi fiscali connessi alla situazione personale e familiare di quest'ultimo favorirebbe l'evasione fiscale e la realizzazione di sistemi fraudolenti aventi per effetto la moltiplicazione del meccanismo del «salary split».

66 Secondo il governo tedesco, l'art. 48 del Trattato può essere fatto valere da un lavoratore nei confronti dello Stato membro di cui è cittadino e in cui risiede qualora, come nella causa principale, egli ricorra alla sua libertà di circolazione nella Comunità per svolgere, oltre alla sua attività nello Stato membro di residenza, un'attività economica sul territorio di un altro Stato membro. Il detto governo ritiene che spetti allo Stato di residenza prendere in considerazione in tutta la sua portata la situazione personale e familiare del contribuente di cui

trattasi ove ciò non sia stato fatto nello Stato di occupazione, poiché lo Stato di residenza dispone di tutte le informazioni necessarie per valutare, data tale situazione, la sua capacità contributiva globale. Il governo tedesco rammenta, al riguardo, che la Corte ha constatato, nella sentenza Schumacker, cit., che la capacità contributiva personale di un non residente, risultante dalla presa in considerazione dell'insieme dei 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 e patrimoniali, il che corrisponde generalmente al luogo della sua residenza abituale.

67 Secondo la Commissione, il problema di cui trattasi nella causa principale, cioè l'imputazione proporzionale ai redditi tassati all'estero della quota esente e delle deduzioni fiscali personali, non deriva dal comportamento degli Stati di occupazione né dagli obblighi giuridici reciproci degli Stati membri interessati. La controversia sarebbe invece relativa al modo in cui il Regno dei Paesi Bassi, dopo aver contratto mediante convenzione bilaterale l'obbligo di esentare dall'imposta olandese i redditi già tassati all'estero, tratta la quota esente e le altre deduzioni fiscali personali che di regola occorre applicare.

68 La Commissione sostiene che, qualora uno Stato membro, in quanto Stato di residenza, abbia optato per l'esenzione degli importi già tassati secondo un metodo che, in alcuni casi, può condurre ad un vantaggio di progressività per il contribuente e gli Stati di occupazione non siano tenuti — salvo nella situazione illustrata nella causa che ha dato origine alla sentenza Schumacker, cit. — ad accordare, al momento dell'imposizione dei non residenti, quote esenti ed altre deduzioni fiscali correnti nel diritto interno, lo Stato di residenza deve applicare l'esenzione che è stata convenuta per evitare la doppia imposizione. In tal caso quest'ultimo non può, al momento della presa in considerazione delle dette quote e delle altre deduzioni fiscali personali, operare distinzioni tra i residenti che hanno percepito la totalità dei loro redditi con un lavoro svolto sul suo territorio e quelli che hanno percepito una parte dei loro redditi in uno o più Stati membri diversi.

69 Essa fa valere che dalla descrizione della normativa applicabile, nonché dalle valutazioni e dai calcoli effettuati su tale base da parte del giudice del rinvio e del suo avvocato generale, risulta chiaramente che un residente fiscale nei Paesi Bassi che realizza una parte dei suoi redditi in un altro Stato membro perde una parte proporzionale della sua quota esente e delle altre deduzioni fiscali personali.

70 La Commissione rileva che le conclusioni dell'avvocato generale presso lo Hoge Raad der Nederlanden sono basate sull'idea che il trattamento fiscale dei residenti nei Paesi Bassi che realizzano una parte dei loro redditi in un altro Stato membro implica tanto dei vantaggi quanto degli svantaggi. Lo svantaggio sarebbe all'origine della causa principale. Il vantaggio consisterebbe, da un lato, nel fatto che gli Stati di occupazione non tengono conto del reddito mondiale al momento della determinazione del tasso impositivo da applicare e non possono, di conseguenza, realizzare alcuna progressività e, dall'altro, nel metodo scelto dallo Stato di residenza per evitare la doppia imposizione. La Commissione sottolinea che, qualora, come nei Paesi Bassi, lo Stato di residenza eviti la doppia imposizione detraendo dall'imposta potenziale un importo corrispondente alla parte dei redditi esteri nel reddito totale, ciò comporta per il contribuente un vantaggio di progressività.

71 La Commissione fa valere al riguardo che lo stesso Regno dei Paesi Bassi è responsabile del vantaggio di progressività e non può quindi invocarlo per sostenere che lo svantaggio connesso alla riduzione della quota esente e delle deduzioni fiscali personali è necessario per compensare il vantaggio in questione. Essa aggiunge che, anche se il regime fiscale olandese fosse nella maggior parte dei casi favorevole per il residente fiscale che ha realizzato all'estero redditi provenienti da un lavoro dipendente, qualora questo regime svantaggiasse tale residente, esso comporterebbe comunque una disparità di trattamento rispetto al residente fiscale che lavora soltanto nei Paesi Bassi e creerebbe così un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori garantita dall'art. 48 del Trattato.

72 La Commissione ritiene che tale ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori non possa essere giustificato né da considerazioni attinenti alla coerenza del regime fiscale né dall'obiettivo di semplificazione e di coordinamento della riscossione dell'imposta sul reddito o da difficoltà di ordine tecnico.

73 Per quanto riguarda la coerenza fiscale, la Commissione sostiene che, nella causa principale, manca il nesso diretto tra un'imposta versata e la corrispondente esenzione richiesta, per lo stesso contribuente, dalla giurisprudenza della Corte. Le esenzioni di cui trattasi, cioè la quota esente e le eventuali deduzioni personali, avrebbero la loro ragion d'essere e non sarebbero concepite per far parte di un contesto più ampio in cui esse osterebbero ad un'imposta relativa alla stessa operazione. D'altra parte, non esisterebbe alcun nesso tra il vantaggio di progressività e lo svantaggio causato dalla riduzione della quota esente e delle eventuali deduzioni personali.

74 Quanto alle due altre giustificazioni che potrebbero essere fatte valere, la Commissione sostiene che esse non possono in nessun caso giustificare una lesione dei diritti che i singoli vantano in forza delle disposizioni del Trattato che sanciscono le libertà fondamentali (sentenza 26 gennaio 1999, causa C-18/95, Terhoeve, Racc. pag. I-345, punti 44 e 45).

Giudizio della Corte

75 Si deve anzitutto ricordare che, pur se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi quindi da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza (citate sentenze Schumacker, punti 21 e 26, e Gschwind, punto 20).

76 Tutti i cittadini comunitari che abbiano usufruito del diritto alla libera circolazione dei lavoratori e che abbiano esercitato un'attività lavorativa in un altro Stato membro, indipendentemente dal loro luogo di residenza e dalla loro cittadinanza, rientrano nella sfera di applicazione degli artt. 48 del Trattato e 7 del regolamento n. 1612/68 (sentenze 23 febbraio 1994, causa C-419/92, Scholz, Racc. pag. I-505, punto 9, e Terhoeve, cit., punto 27).

77 Inoltre, da una giurisprudenza costante risulta che il complesso delle norme del Trattato relative alla libera circolazione delle persone è volto ad agevolare ai cittadini comunitari l'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura nell'intero territorio della Comunità ed osta ai provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro (sentenze 7 luglio 1992, causa C-370/90, Singh, Racc. pag. I-4265, punto 16; Terhoeve, cit., punto 37; 27 gennaio 2000, causa C-190/98, Graf, Racc. pag. I-493, punto 21, e 15 giugno 2000, causa C-302/98, Sehrer, Racc. pag. I-4585, punto 32).

78 Disposizioni che impediscano ad un cittadino di uno Stato membro di lasciare il paese d'origine per esercitare il suo diritto di libera circolazione, o che lo dissuadano dal farlo, costituiscono quindi ostacoli frapposti a tale libertà anche se si applicano indipendentemente dalla cittadinanza dei lavoratori interessati (sentenza 7 marzo 1991, causa C-10/90, Masgio, Racc. pag. I-1119, punti 18 e 19, nonché le citate sentenze Terhoeve, punto 39, e Sehrer, punto 33).

79 Così, anche se, secondo il loro tenore letterale, le disposizioni relative alla libera circolazione dei lavoratori sono dirette, in particolare, a garantire il beneficio del trattamento nazionale nello Stato di accoglienza, esse ostano altresì 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 (v., in tal senso, citata sentenza Terhoeve, punti 27-29).

80 Di conseguenza, il fatto che il sig. de Groot sia cittadino olandese non può impedirgli di far valere le norme sulla libera circolazione dei lavoratori nei confronti dello Stato membro di cui è cittadino qualora, avendo esercitato il diritto alla libera circolazione, abbia svolto un'attività lavorativa in un altro Stato membro (citate sentenze Terhoeve, punti 27-29, e Sehrer, punto 29).

Sull'esistenza di un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori

81 In primo luogo, occorre rammentare che, nella causa principale, il sig. de Groot, cittadino olandese, risiede nei Paesi Bassi, ove ha percepito una parte dei suoi redditi per il 1994. L'altra parte dei suoi redditi da lavoro per lo stesso anno gli è stata versata da società estere per prestazioni effettuate nei tre altri Stati membri. È quindi pacifico che egli ha esercitato il diritto alla libera circolazione dei lavoratori.

82 Il fatto che il sig. de Groot non fosse vincolato da un rapporto di lavoro al momento della tassazione non può privarlo della garanzia di taluni diritti connessi alla condizione di lavoratore (v., in tal senso, la citata sentenza Sehrer, punto 30, nonché la giurisprudenza ivi citata), dato che la controversia principale riguarda le conseguenze fiscali dirette dell'esercizio di attività, da parte del sig. de Groot, in quanto lavoratore, in altri Stati membri.

83 Si deve, in secondo luogo, constatare come sia pacifico tra le parti della controversia nella causa principale che, in applicazione del meccanismo della frazione proporzionale, una quota dell'importo dei vantaggi fiscali personali ai quali poteva accedere il sig. de Groot non ha dato luogo ad un'effettiva riduzione dell'imposta dovuta nei Paesi Bassi. Quest'ultimo ha così subìto uno svantaggio

reale a causa dell'applicazione della frazione proporzionale, poiché ha tratto dal pagamento dei suoi obblighi alimentari e dalla quota esente da imposta un vantaggio fiscale inferiore a quello che avrebbe ottenuto se avesse percepito la totalità dei suoi redditi per il 1994 nei Paesi Bassi.

84 Tale svantaggio, causato dall'applicazione operata nello Stato membro di residenza della sua normativa di prevenzione della doppia imposizione, è tale da dissuadere un cittadino di tale Stato dal lasciarlo per svolgere un'attività remunerata, ai sensi del Trattato, sul territorio di un altro Stato membro.

85 Contrariamente a quanto sostenuto dal governo dei Paesi Bassi con riferimento alla sentenza Gilly, cit., lo svantaggio subìto dal sig. de Groot non è riconducibile né a disparità tra i regimi fiscali degli Stati membri di residenza e di occupazione, né ai regimi fiscali dei diversi Stati di occupazione di quest'ultimo.

86 Al riguardo occorre rilevare che una situazione come quella di cui trattasi nella causa principale è diversa da quella che ha dato origine alla sentenza Gilly, cit. Così, lo svantaggio fiscale subìto dal sig. de Groot non è affatto collegato ad una differenza tra le aliquote d'imposta dello Stato di residenza e quelle dello Stato di occupazione, come indicato dal giudice del rinvio, mentre, al punto 47 della detta sentenza Gilly, la Corte ha dichiarato che le conseguenze sfavorevoli che poteva comportare per la sig.ra Gilly il sistema del credito d'imposta in questione discendevano soprattutto dalle disparità tra le aliquote d'imposta degli Stati membri di cui trattasi, la cui fissazione, in mancanza di normativa comunitaria in materia, compete a questi ultimi.

87 Inoltre, mentre la sig.ra Gilly aveva ottenuto nel suo Stato di residenza l'integralità dei vantaggi fiscali previsti dalla legislazione di tale Stato a beneficio dei residenti, il caso del sig. de Groot è diverso, in quanto egli sostiene precisamente, nella causa principale, di essere stato privato, nel suo Stato di residenza, di una parte delle deduzioni previste dalla normativa di quest'ultimo a favore dei suoi residenti, a causa dell'esercizio del suo diritto alla libera circolazione.

88 Per quanto riguarda la mancata presa in considerazione della situazione personale e familiare del sig. de Groot nei regimi fiscali degli Stati di occupazione, che emerge dalle indicazioni riportate nell'ordinanza di rinvio, occorre rilevare, come giustamente ha fatto la Commissione, che le convenzioni stipulate con la Germania, con la Francia e con il Regno Unito non prevedono un obbligo del genere.

89 In più, la Corte ha dichiarato, rispettivamente ai punti 36 e 27 delle citate sentenze Schumacker e Gschwind, che l'obbligo di prendere in considerazione la situazione personale e familiare grava sullo Stato membro di occupazione solo qualora il contribuente realizzi la quasi totalità o la totalità dei suoi redditi imponibili mediante un'attività svolta in tale Stato e qualora non percepisca un reddito significativo nel suo Stato di residenza, di modo che quest'ultimo non è in grado di accordargli i vantaggi derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare.

90 Al punto 32 della sentenza Schumacker, cit., la Corte ha altresì dichiarato che in via di principio spetta allo Stato di residenza concedere al contribuente la totalità dei vantaggi fiscali connessi alla sua situazione personale e familiare, poiché tale Stato è in grado di valutare meglio degli altri la capacità contributiva personale del contribuente qualora quest'ultimo vi abbia il centro dei suoi interessi personali ed economici.

91 Nel caso di specie, se, come fatto valere dal governo dei Paesi Bassi, gli assegni alimentari versati dal sig. de Groot e la quota esente da imposta sono stati presi in considerazione per calcolare l'importo teorico dell'imposta che colpisce l'insieme dei redditi del contribuente, è giocoforza constatare che l'applicazione della frazione proporzionale ha tuttavia condotto a far beneficiare quest'ultimo delle deduzioni connesse alla sua situazione familiare e personale solo per la parte dei redditi percepiti nei Paesi Bassi. Per aver esercitato il suo diritto alla libera circolazione, il sig. de Groot ha quindi perso il beneficio di una parte delle deduzioni fiscali previste dalla normativa olandese ed alle quali avrebbe avuto diritto in qualità di residente nei Paesi Bassi.

92 Occorre aggiungere, al riguardo, che poco rileva l'applicazione della frazione proporzionale conformemente al decreto del 1989, nel caso dei redditi percepiti e tassati nel Regno Unito, o a quanto previsto nelle convenzioni con la Germania e con la Francia, nel caso dei redditi percepiti e tassati in questi Stati membri, anche se tali convenzioni non fanno che riprodurre le disposizioni della normativa olandese sul punto.

93 Si deve infatti rammentare che, in forza di una giurisprudenza consolidata, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione comunitaria, gli Stati membri restano competenti a determinare i criteri della tassazione dei redditi e del patrimonio al fine di eliminare, se del caso mediante convenzioni, le doppie imposizioni. In tale ambito, nel quadro delle convenzioni bilaterali, gli Stati membri sono liberi di stabilire i fattori di collegamento al fine di ripartirsi la competenza tributaria (sentenze Gilly, cit., punti 24 e 30, e 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 57).

94 Tuttavia, per quanto riguarda l'esercizio del potere impositivo così ripartito, gli Stati membri sono tenuti ad adeguarsi alle norme comunitarie (v., in tal senso, sentenza Saint-Gobain ZN, cit., punto 58) e, più in particolare, a rispettare il principio del trattamento nazionale dei cittadini degli altri Stati membri e dei propri cittadini che hanno fatto uso delle libertà garantite dal Trattato.

95 Di conseguenza, una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale costituisce un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori vietata, in linea di principio, dall'art. 48 del Trattato.

Sulle giustificazioni di un tale ostacolo

96 Occorre tuttavia esaminare se tale ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori possa essere giustificata alla luce delle disposizioni del Trattato.

97 Per quanto riguarda, in primo luogo, l'argomento secondo cui lo svantaggio subìto da un contribuente come il sig. de Groot, relativamente alla riduzione d'imposta, è in gran parte compensato da un vantaggio di progressività, come è stato esposto dall'avvocato generale presso il giudice del rinvio e fatto valere dal governo belga, basti ricordare che, in forza di una giurisprudenza consolidata, un trattamento fiscale sfavorevole contrario a una libertà fondamentale non può essere giustificato dall'esistenza di altri vantaggi fiscali, anche a supporre che tali vantaggi esistano (v., per quanto riguarda la libertà di stabilimento, sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 21; 27 giugno 1996, causa C-107/94, Hasscher, Racc. pag. I-3089, punto 53, e Saint-Gobain ZN, cit., punto 54; per quanto riguarda la libera prestazione dei servizi, sentenza 26 ottobre 1999, causa C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Racc. pag. I-7447, punto 44, e, per quanto riguarda la libera circolazione dei capitali, sentenza 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen, Racc. pag. I-4071, punto 61).

98 Si deve respingere, in secondo luogo, l'argomento del governo dei Paesi Bassi secondo cui è giustificato che lo Stato di residenza prenda in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente residente solo proporzionalmente ai redditi percepiti sul suo territorio, dato che allo Stato d'occupazione spetterebbe fare lo stesso per la parte di redditi imponibili sul suo territorio. Al riguardo occorre rammentare che 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 di un siffatto contribuente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi nonché 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'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 (v. sentenza Schumacker, cit., punto 32).

99 Certo, gli Stati membri possono, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione comunitaria, modificare tale correlazione tra la presa in considerazione da parte dello Stato di residenza, da un lato, dell'insieme dei redditi dei suoi residenti e, dall'altro, della loro situazione personale e familiare globale mediante convenzioni, bilaterali o multilaterali, di prevenzione della doppia imposizione. Lo Stato di residenza può quindi vedersi convenzionalmente svincolato dal suo obbligo di assumere l'integralità della presa in considerazione della situazione personale e familiare dei contribuenti residenti sul suo territorio e che svolgono parzialmente la loro attività economica all'estero.

100 Lo Stato di residenza può altresì liberarsi dell'esecuzione di tale obbligo nei limiti in cui esso constati che, anche al di fuori di qualsiasi convenzione, uno o più Stati di occupazione accordano, sui redditi da essi tassati, vantaggi connessi alla presa in considerazione della situazione personale e familiare dei contribuenti che non risiedono sul territorio di tali Stati, ma che vi percepiscono redditi imponibili.

101 I meccanismi impiegati per eliminare la doppia imposizione o i sistemi fiscali nazionali che hanno l'effetto di eliminarla o di attenuarla devono tuttavia garantire ai contribuenti degli Stati interessati che, globalmente, l'insieme della loro situazione personale e familiare sarà debitamente presa in considerazione, quale che sia il modo in cui gli Stati membri interessati si sono ripartiti tale obbligo, salvo creare una disparità di trattamento incompatibile con le disposizioni del Trattato sulla libera circolazione dei lavoratori, che non risulterebbe affatto dalle disparità esistenti tra le normative fiscali nazionali.

102 Nel caso di specie è giocoforza constatare che il diritto nazionale olandese e le convenzioni stipulate con la Germania, con la Francia e con il Regno Unito non garantiscono un tale risultato. Infatti, lo Stato di residenza è parzialmente svincolato dal suo obbligo di prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente senza che, per la parte dei redditi percepiti sul loro territorio, gli Stati d'occupazione accettino di sopportare le conseguenze fiscali di una siffatta presa in considerazione, ovvero se le vedano imporre in applicazione di convenzioni di prevenzione della doppia imposizione stipulate con lo Stato di residenza. Diverso è il caso della convenzione stipulata con la Germania, nell'ipotesi in cui il 90% dei redditi siano percepiti nello Stato d'occupazione, il che non si verifica nella causa principale.

103 Per quanto riguarda, in terzo luogo, l'argomento fatto valere dal governo belga, secondo cui sarebbe sproporzionato far pesare sullo Stato di residenza l'onere di concedere la totalità delle deduzioni alle quali possono accedere i contribuenti residenti che hanno percepito remunerazioni in altri Stati membri, anche qualora le dette remunerazioni siano state tassate in questi ultimi senza che sia stata presa in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente, occorre rammentare la giurisprudenza costante secondo cui la perdita di entrate fiscali non può mai costituire una giustificazione ad una restrizione all'esercizio di una libertà fondamentale (sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 28, e Saint-Gobain ZN, cit., punto 51).

104 Peraltro, si deve rilevare che, al momento della tassazione dei redditi del sig. de Groot, le autorità tributarie olandesi hanno potuto applicare la progressività dell'aliquota d'imposta nazionale in ragione dell'introduzione della riserva di progressività nelle convenzioni bilaterali.

105 Infine, non si può sostenere che il sistema di imputazione delle deduzioni personali per la parte dei redditi esenti, previsto dalla normativa olandese e dalle convenzioni bilaterali, sia necessario per la coerenza del metodo di esenzione con riserva di progressività.

106 Vero è che la Corte ha dichiarato che la necessità di preservare la coerenza del regime fiscale può giustificare una normativa atta a restringere le libertà fondamentali (sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann, Racc. pag. I-249, punto 28, e causa C-300/90, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-305, punto 21).

107 Non è, tuttavia, quanto avviene nel caso di specie.

108 Nelle cause all'origine delle sentenze Bachmann e Commissione/Belgio, cit., esisteva un nesso diretto tra la deducibilità dei contributi versati nell'ambito dei contratti di assicurazione contro la vecchiaia e il decesso e l'assoggettamento ad imposta delle somme percepite in esecuzione dei detti contratti, nesso che occorreva preservare al fine di salvaguardare la coerenza del sistema tributario di cui si trattava.

109 Ora, nella causa principale, non sussiste alcun nesso diretto di questo tipo tra, da un lato, il metodo di esenzione con riserva di progressività, in forza del quale lo Stato di residenza rinuncia a tassare i redditi percepiti in altri Stati membri, ma ne tiene conto per determinare il tasso d'imposizione applicabile alle remunerazioni non esenti, e, dall'altro, l'imputazione delle deduzioni personali per la parte dei redditi percepiti nello Stato di residenza. Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 58 delle sue conclusioni, l'effettività della progressione dell'imposta sul reddito nello Stato di residenza, perseguita dal metodo dell'esenzione con riserva di progressività, non è subordinata alla limitazione, in tale Stato, della presa in conto della situazione personale e familiare del contribuente.

110 Di conseguenza, occorre risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 48 del Trattato osta ad una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale, ripresa o meno in una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, ai sensi della quale un contribuente perde, per il calcolo delle sue imposte sul reddito

nello Stato di residenza, una parte del beneficio della sua quota esente da imposta e dei suoi vantaggi fiscali personali, per il fatto di avere altresì percepito, durante l'anno considerato, remunerazioni in un altro Stato membro che sono state tassate senza che fosse presa in considerazione la sua situazione personale e familiare.

111 Considerata la soluzione della prima questione alla luce dell'art. 48 del Trattato, non è necessario esaminare se l'art. 7 del regolamento n. 1612/68 osti ad una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale.

Sulla seconda questione

112 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se il diritto comunitario preveda condizioni specifiche in relazione al modo in cui lo Stato di residenza deve prendere in considerazione la situazione personale e familiare di un lavoratore dipendente che ha svolto un'attività in un altro Stato membro.

113 Secondo la Commissione, nel caso in cui, come nella causa principale, la normativa nazionale o convenzionale sia incompatibile con l'art. 48 del Trattato, un residente fiscale di uno Stato membro che ha esercitato il suo diritto alla libera circolazione dei lavoratori ha il diritto di vedersi fissare la deduzione ai sensi della sua situazione personale e familiare effettivamente ad un livello corrispondente a quello che avrebbe potuto aspettarsi se avesse percepito la totalità dei suoi redditi nello Stato di residenza. Salvo tale riserva, dal diritto comunitario non discenderebbe alcuna condizione specifica relativamente al modo in cui lo Stato di residenza deve prendere in considerazione la situazione personale e familiare del lavoratore interessato.

Giudizio della Corte

114 Occorre rilevare che il diritto comunitario non prevede alcuna condizione specifica sul modo in cui lo Stato di residenza deve prendere in considerazione la situazione personale e familiare di un lavoratore che, durante un determinato esercizio fiscale, abbia percepito redditi in tale Stato e in un altro Stato membro. Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 72 delle sue conclusioni, le condizioni di tale presa in considerazione da parte dello Stato di residenza della situazione personale e familiare di un siffatto contribuente non devono costituire una discriminazione, diretta o indiretta, fondata sulla cittadinanza, né un ostacolo all'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato.

115 Di conseguenza, occorre risolvere la seconda questione dichiarando che il diritto comunitario non prevede alcuna condizione specifica sul modo in cui lo Stato di residenza deve prendere in considerazione la situazione personale e familiare di un lavoratore dipendente che, durante un determinato esercizio fiscale, ha percepito redditi in tale Stato ed in un altro Stato membro, purché le condizioni di tale presa in considerazione da parte dello Stato di residenza della suddetta situazione non costituiscano una discriminazione, diretta o indiretta, fondata sulla cittadinanza, né un ostacolo all'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato.

Sulle spese

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

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad der Nederlanden con ordinanza 18 ottobre 2000, dichiara:

1) L'art. 48 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE) osta ad una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale, ripresa o meno in una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, ai sensi della quale un contribuente perde, per il calcolo delle sue imposte sul reddito nello Stato di residenza, una parte del beneficio della sua quota esente da imposta e dei suoi vantaggi fiscali personali, per il fatto di avere altresì percepito, durante l'anno considerato, remunerazioni in un altro Stato membro che sono state tassate senza che fosse presa in considerazione la sua situazione personale e familiare.

2) Il diritto comunitario non prevede alcuna condizione specifica sul modo in cui lo Stato di residenza deve prendere in considerazione la situazione personale e familiare di un lavoratore dipendente che, durante un determi-

nato esercizio fiscale, ha percepito redditi in tale Stato e in un altro Stato membro, purché le condizioni di tale presa in considerazione da parte dello Stato di residenza della detta situazione non costituiscano una discriminazione, diretta o indiretta, fondata sulla cittadinanza, né un ostacolo all'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato CE.

Wathelet Timmermans Edward

Jann Rosas

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 12 dicembre 2002.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

M. Wathelet