CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PHILIPPE LÉGER
presentate il 9 marzo 2006 [1]

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale la Corte è richiesta di chiarire se il diritto comunitario osti a che un cittadino di uno Stato membro soggetto a un obbligo fiscale limitato in un altro Stato membro, nella fattispecie la Repubblica federale di Germania, non abbia diritto a dedurre dal suo reddito imponibile le spese di consulenza fiscale sostenute per assolvere gli obblighi fiscali in questo secondo Stato, laddove sempre in tale Stato ai soggetti passivi illimitatamente obbligati la deduzione di quel tipo di spese sarebbe consentita.

I — Contesto normativo nazionale

2. Ai sensi dell'Einkommensteuergesetz (legge sull'imposta sul reddito) 1997 (in prosieguo: l'«EStG 1997») [2] occorre distinguere i contribuenti tenuti illimitatamente all'imposta sul reddito da quelli soggetti ad obbligo fiscale limitato. Diversamente dai primi, i soggetti fiscali limitatamente obbligati sono coloro che non hanno né domicilio né residenza abituale in Germania e sono qui tassati solo per i redditi conseguiti in loco.

3. Tra i redditi di origine tedesca l'art. 49, n. 1, punto 2, lett. a), dell'EStG 1997 annovera i proventi di attività artigianali, industriali o commerciali.

4. L'art. 50, n. 1, dell'EStG 1997 contiene disposizioni particolari per i soggetti limitatamente tenuti ad imposta sul reddito in Germania. Nello specifico, essi non possono dedurre dal loro reddito imponibile le «spese straordinarie», come quelle per un consulente fiscale [3], laddove l'art. 10, n. 1, punto 6, della medesima legge consente tale deduzione a coloro che sono soggetti ad obbligo fiscale illimitato.

1 — Lingua originale: il francese.

2 — BGBl 1997 I, pagg. 823 e segg.

3 — V. art. 50, n. 1, punto 5, dell'EStG 1997.

5. Occorre precisare, peraltro, che quest'ultimo articolo distingue le spese «straordinarie» da quelle «d'esercizio» e «professionali».

II — Procedimento principale

6. Il sig. Conijn, cittadino olandese residente nei Paesi Bassi, percepiva nel 1998, in qualità di erede pro indiviso, redditi di natura industriale e commerciale pari a DEM 146 373,50 a titolo della sua partecipazione ad una società in accomandita semplice di diritto tedesco. Si trattava di una somma inferiore al 90 % del suo reddito complessivo.

7. Nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio 1998 egli iscriveva a deduzione come «spese straordinarie», ai sensi dell'art. 10, n. 1, punto 6, dell'EStG 1997, le spese di consulenza fiscale sostenute in Germania proprio per la compilazione della dichiarazione, per un totale di DEM 1 046.

8. La deduzione non veniva riconosciuta dal Finanzamt Hamburg-Nord (Ufficio tributario di Amburgo-Nord; in prosieguo: il «Finanzamt»), in forza dell'art. 50, n. 1, punto 5, dell'EStG 1997.

9. Il sig. Conijn presentava ricorso contro la decisione del Finanzamt dinanzi al Finanzgericht Hamburg (Sezione tributaria del Tribunale di Amburgo), ricorso respinto con sentenza 11 novembre 2003.

10. Il ricorrente nel procedimento principale ha adito per cassazione (Revision) il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) chiedendo l'annullamento della sentenza e la constatazione della deducibilità delle spese di consulenza fiscale. Il Finanzamt, dal canto suo, ha concluso per il rigetto del ricorso.

III — Domanda di pronuncia pregiudiziale

11. Nella decisione di rinvio il Bundesfinanzhof fa presente che la disparità di trattamento tra contribuenti residenti e non residenti, quale risulta dalle disposizioni surriportate dell'EStG 1997, potrebbe violare la libertà fondamentale riconosciuta dall'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE), vale a dire la libertà di stabilimento.

12. La Corte di giustizia — constata per prima cosa il giudice del rinvio — ha dichiarato ripetutamente che la situazione dei residenti e dei non residenti non è in linea di principio comparabile e che pertanto il beneficio delle deduzioni di natura perso-

nale nello Stato di origine dei redditi non dovrebbe essere necessariamente esteso ai non residenti.

13. Conformemente alla giurisprudenza della Corte — osserva ancora il Bundesfinanzhof — il principio della parità di trattamento impone l'estensione dei benefici fiscali ratione personae o familiae solamente quando il contribuente soggetto a un obbligo fiscale limitato percepisce nello Stato di origine dei redditi quasi la totalità delle sue risorse. Tale deroga atterrebbe direttamente, tuttavia, solo allo stretto ambito dei benefici fiscali di natura personale e familiare e non «a tutte le spese della vita privata tout court».

14. Il Bundesfinanzhof fa notare al riguardo che la deducibilità delle spese per consulenza fiscale è motivata sostanzialmente da finalità di sovvenzione e dirigiste, che non hanno niente a che vedere con la situazione personale del contribuente. Il contribuente dovrebbe beneficiare di una certa compensazione per il fatto che, data la complessità del diritto tributario, è dovuto ricorrere ad un fiscalista; di una compensazione, cioè, che tenga conto delle «spese obbligatorie» ch'egli ha dovuto sostenere e che hanno decurtato il suo reddito. Ebbene, non si spiegherebbe perché tale beneficio fiscale debba essere negato ai non residenti, quanto meno allorché la consulenza fiscale non è prestata per la dichiarazione dei redditi nello Stato di residenza del contribuente, bensì e soltanto per quella nello Stato di origine delle entrate.

15. Ma anche se quelle per consulenza fiscale fossero spese di natura personale sarebbe necessario, secondo il giudice del rinvio, che il legislatore tedesco, se ha deciso di consentirne la deduzione, non faccia eccezioni. Tali spese costituirebbero un onere che grava tanto sui redditi del cittadino non residente quanto su quelli del residente; entrambi sarebbero ugualmente tenuti a redigere una dichiarazione dei redditi.

16. Alla luce di quanto sopra, nutrendo dubbi sulla compatibilità con il diritto comunitario della legislazione tributaria tedesca applicabile nella fattispecie, il Bundesfinanzhof ha quindi deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 52 del Trattato che istituisce le Comunità europee [divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE] osti al divieto per un cittadino di un altro Stato membro, soggetto a un obbligo fiscale limitato nel territorio della Repubblica federale di Germania, di dedurre dal suo reddito imponibile le spese di consulenza fiscale come spese straordinarie, diversamente da quanto previsto per i contribuenti soggetti a un obbligo fiscale illimitato».

IV — Analisi

17. Con tale questione il Bundesfinanzhof chiede, in sostanza, se l'art. 52 del Trattato osti a che un cittadino di uno Stato membro, limitatamente soggetto ad imposta sul reddito in un altro Stato membro, nella fattispecie in Germania, non abbia diritto a dedurre dal suo reddito imponibile le spese per consulenza fiscale sostenute per assolvere gli obblighi fiscali in questo secondo Stato, laddove sempre in tale Stato ai soggetti passivi illimitatamente obbligati la deduzione di quel tipo di spese sarebbe consentita.

18. In via preliminare deve osservarsi, con la Commissione, che la descrizione dei fatti operata dal giudice del rinvio non permette di conoscere, nella fattispecie, il peso della partecipazione del sig. Conijn nell'accomandita di diritto tedesco.

19. Un'indicazione del genere potrebbe rivelarsi invece utile per individuare gli articoli del Trattato da applicare nel procedimento principale, se quelli relativi alla libertà di stabilimento o quelli relativi alla libera circolazione dei capitali.

20. Dall'art. 52, secondo comma, del Trattato sappiamo, infatti, che «[l]a libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività non salariate e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese [...], alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini [...]». Secondo la Corte, «[s]i avvale quindi del suo diritto di stabilimento il cittadino di uno Stato membro che detenga nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro una partecipazione tale da conferirgli una sicura influenza sulle decisioni della società e da consentirgli di indirizzarne le attività» [4].

21. Al contrario, se quest'ultimo requisito fa difetto, troveranno applicazione le norme in tema di libera circolazione dei capitali.

22. Per fugare i dubbi che potrebbero sorgere sull'applicabilità dell'art. 52 del Trattato nel procedimento principale in mancanza di indicazioni sufficientemente precise al riguardo nella decisione di rinvio, si deve ricordare che, secondo la Corte, «nell'ambito di un procedimento in forza dell'art. 234 CE, basato sulla netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, ogni valutazione dei fatti di causa

4 — Sentenza 13 aprile 2000, causa C-251/98, Baars (Racc. pag. I-2787, punto 22). V. anche, in tal senso, sentenze 5 novembre 2002, causa C-208/00, Überseering (Racc. pag. I-9919, punto 77), e 21 novembre 2002, causa C-436/00, X e Y (Racc. pag. I-10829, punto 37).

rientra nella competenza del giudice nazionale» [5]. È perciò sufficiente constatare che, nel caso di specie, il giudice del rinvio risulta aver concluso per l'applicabilità dell'art. 52 del Trattato al procedimento dinanzi a sé e che, in mancanza di elementi decisivi a favore dell'applicabilità delle norme relative alla libera circolazione dei capitali, la Corte deve andare ad interpretare la norma che questi ha invocato.

23. Sulla base dell'interpretazione che, così, nella presente controversia, la Corte darà dell'art. 52 del Trattato, il giudice del rinvio dovrà poi verificare se la partecipazione del sig. Conijn nella società in accomandita di diritto tedesco gli conferisca una sicura influenza sulle decisioni della società e gli consenta di indirizzarne le attività. In caso di esito negativo dell'accertamento, la legislazione nazionale di cui trattasi nel procedimento principale riguarderebbe la libertà di circolazione dei capitali di cui all'art. 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE) e non più la libertà di stabilimento sancita dall'art. 52 del Trattato [6]. Occorre tuttavia sottolineare che, in quest'ultima ipotesi, la soluzione della Corte alla questione pregiudiziale varrebbe anche per la libera circolazione dei capitali, in quanto il nocciolo del problema è, come si vedrà, accertare se la normativa tedesca che nega ai contribuenti limitatamente obbligati la possibilità di dedurre le spese per consulenza fiscale privata integri o meno una discriminazione vietata dal diritto comunitario.

24. Passiamo ora a rispondere compiutamente alla questione pregiudiziale sollevata dal Bundesfinanzhof.

25. A tal fine deve ricordarsi per prima cosa che il divieto agli Stati membri di restrizioni alla libertà di stabilimento vale anche per le disposizioni fiscali. È, infatti, giurisprudenza consolidata della Corte che, anche se allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra di per sé nella competenza della Comunità, gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le competenze conservate nel rispetto del diritto comunitario [7].

26. Ciò significa, in particolare, che essi devono «astenene[rsi] [...] da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza» [8]. Il principio della parità di trattamento vieta, infatti, non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma anche qualsiasi forma di discriminazione dissimulata che, basandosi su altri

5 — Sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (Racc. pag. I-2409, punto 41). V. anche, in tal senso, sentenza 25 febbraio 2003, causa C-326/00, IKA (Racc. pag. I-1703, punto 27 e la giurisprudenza ivi citata).

6 — V., in tal senso, ordinanza della Corte 8 giugno 2004, causa C-268/03, De Baeck (Racc. pag. I-5961, punti 25 e 26).

7 — V., in particolare, sentenza De Lasteyrie du Saillant, cit., punto 44 e la giurisprudenza ivi citata.

8 — V., in particolare, sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx (Racc. pag. I-2493, punto 16), e 12 dicembre 2002, causa C-385/00, De Groot, Racc. pag. I-11819, punto 75).

criteri di distinzione, pervenga di fatto al medesimo risultato [9]. Come affermato dalla Corte, una normativa nazionale che conceda talune agevolazioni in materia fiscale solamente ai residenti nel territorio nazionale rischia di operare principalmente a danno dei cittadini di altri Stati membri, poiché i non residenti sono il più delle volte cittadini non nazionali. Una normativa di questo tipo può dunque costituire una discriminazione indiretta fondata sulla cittadinanza [10].

27. Sempre per giurisprudenza consolidata della Corte, «una discriminazione consiste nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse» [11]. Per accertare una discriminazione la Corte usa partire dall'assunto secondo cui «in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti in uno Stato non sono di regola comparabili, in quanto il reddito percepito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza, e in quanto la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici, che corrisponde in genere alla sua residenza abituale» [12].

28. Così, «il fatto che uno Stato membro non faccia fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al residente non è di regola discriminatorio, tenuto conto delle differenze obiettive tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale, sia ancora alla situazione personale e familiare» [13].

29. Posto tale principio, la Corte ha tuttavia precisato, già nella sentenza Schumacker succitata, che un residente e un non residente non versano in una situazione oggettivamente diversa allorché «il non residente non percepisce redditi significativi nello Stato membro in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili nello Stato dell'occupazione, così che lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare» [14]. Secondo la Corte, «fra tale non residente e un residente che

9 — V., in particolare, sentenze 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu (Racc. pag. 153, punto 11); 21 novembre 1991, causa C-27/91, Le Manoir (Racc. pag. I-5531, punto 10), e 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225, punto 26).

10 — V., in particolare, sentenze Schumacker, cit., punti 28 e 29, e 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher (Racc. pag. I-3089, punto 38).

11 — V., in particolare, sentenza Wielockx, cit., punto 17.

12 — V., in particolare, sentenza 1° luglio 2004, causa C-169/03, Wallentin (Racc. pag. I-6443, punto 15 e la giurisprudenza ivi citata).

13 — Ibidem, punto 16 e la giurisprudenza ivi citata.

14 — Sentenza Schumacker, cit., punto 36. La Corte ha del pari ammesso nella sentenza Wielockx, cit., punto 20, che «il contribuente non residente — lavoratore dipendente o autonomo — che percepisca la totalità o la quasi totalità dei propri redditi nello Stato in cui svolga la propria attività lavorativa si trova, oggettivamente, nella stessa situazione, per quanto attiene all'imposta sui redditi, di colui che risiede nello Stato medesimo ivi svolgendo la stessa attività».

svolge un'attività [...] 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» [15].

30. Questa giurisprudenza ha ricevuto un certo numero di applicazioni in relazione a vantaggi fiscali derivanti dalla presa in considerazione della situazione personale e familiare dei contribuenti, per esempio allorché è stata attenuata la progressività dell'aliquota dell'imposta sul reddito per le coppie di coniugi [16], è stata dedotta dal reddito imponibile la parte dei redditi destinata alla costituzione di una riserva di vecchiaia [17] o, ancora, sono stati concessi abbattimenti fiscali in connessione con obblighi personali come quello di versare un assegno alimentare [18].

31. Contrariamente al governo tedesco, ritengo che la giurisprudenza basata sulla citata sentenza Schumacker non trovi applicazione nella fattispecie presentata alla Corte dal Bundesfinanzhof.

32. Da un lato, infatti, in applicazione di tale giurisprudenza, il criterio di comparabilità dei non residenti ai residenti sotto il profilo dell'imposta sui redditi presuppone che i primi, non diversamente dai secondi, traggano la totalità o la quasi totalità delle loro risorse imponibili dall'attività esercitata nello Stato d'imposizione. Ora, non è questo il caso del cittadino di uno Stato membro, come il sig. Conijn, che ha conseguito nello Stato d'imposizione redditi che rappresentano, stando alle indicazioni fornite dal giudice del rinvio, meno del 90% del suo reddito mondiale complessivo [19].

33. Dall'altro lato, la detta giurisprudenza è stata ab initio limitata ai vantaggi fiscali derivanti dalla presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente. Ebbene, non penso che le spese di consulenza fiscale possano beneficiare di questo tipo di agevolazioni dal momento che mancano di qualsiasi relazione con il proprium della situazione personale e familiare del soggetto passivo.

34. Poco importa, poi, secondo me, che la dichiarazione dei redditi redatta con l'assistenza del consulente fiscale faccia menzione di alcuni dati relativi allo stato civile o alla situazione familiare o personale del contribuente. Non mi pare, infatti, che tale circostanza possa revocare in dubbio che la deducibilità delle spese per consulenza

15 — Sentenza Schumacker, cit., punto 37.

16 — Sentenza Schumacker, cit.

17 — Sentenza Wielockx, cit.

18 — Sentenza De Groot, cit.

19 — V., al riguardo, sentenza 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind (Racc. pag. I-5451, punto 32), in cui la Corte ha ammesso che uno Stato membro subordini l'applicazione a non residenti del beneficio fiscale risultante dalla presa in considerazione della loro situazione personale e familiare alla condizione che almeno il 90% del loro reddito complessivo sia soggetto all'imposta in detto Stato membro.

fiscale non è diretta a tener conto della situazione personale e familiare dei contribuenti.

35. Atteso che, a mio parere, la deducibilità delle dette spese non costituisce un vantaggio fiscale connesso alla presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente non residente, occorre ora determinare se e come tale vantaggio possa essere ricondotto al diritto comunitario e, in particolare, all'art. 52 del Trattato.

36. Quanto alla natura del detto vantaggio, il governo tedesco fa presente nelle osservazioni scritte che le spese per consulenza fiscale che il diritto tedesco annovera tra le «spese straordinarie» costituiscono «spese della vita privata tout court» visto che è il contribuente che decide, a titolo privato, di rivolgersi ad un consulente [20].

37. Il governo tedesco spiega anche che queste spese per consulenza fiscale, in quanto spese private, vanno tenute distinte da quelle sostenute per ragioni professionali le quali possono essere invece dedotte fiscalmente come spese d'esercizio o spese professionali. Possibilità che sussiste tanto per le persone fisiche quanto per le società di capitali, non importa se assoggettate ad imposta in Germania limitatamente oppure illimitatamente. Un soggetto passivo non residente che versi nella situazione del sig. Conijn ben potrebbe, quindi, dedurre dal reddito imponibile le spese per consulenza fiscale aventi carattere professionale [21].

38. Infine, il governo tedesco fa presente che nell'ordinamento tedesco le spese della vita privata non sono in linea di principio deducibili. A titolo eccezionale le si può, però, dedurre se la legge espressamente lo prevede o se rappresentano «un onere inevitabile sulla capacità contributiva ed economica». È questo il caso, secondo il detto governo, delle spese per consulenza fiscale di cui all'art. 10, n. 1, punto 6, dell'EStG 1997. Esse sono, infatti, considerate «spese straordinarie» per i contribuenti assoggettati illimitatamente ad imposta, «giacché spesso sono rese necessarie dalla complessità del diritto tributario e possono

20 — Punto 22 delle osservazioni scritte. Riguardo a questo tipo di spese occorre menzionare la sentenza 13 novembre 2003, causa C-209/01, Schilling e Fleck-Schilling (Racc. pag. I-13389), che verte su un vantaggio fiscale consistente nella deduzione di spese sostenute per una collaboratrice domestica. Si osservi, tuttavia, che tale sentenza s'iscrive in un contesto ben preciso, giacché «il personale di ruolo e gli altri agenti delle Comunità europee sono soggetti, in materia fiscale, a regole particolari che li distinguono dagli altri lavoratori» (punto 29).

21 — Punto 21 delle osservazioni scritte.

pertanto incidere sulla capacità economica del contribuente» [22].

39. Confesso che questa spiegazione non mi pare possa dimostrare che la norma fiscale controversa sia conforme al diritto comunitario, segnatamente all'art. 52 del Trattato.

40. È pacifico, infatti, che, ai sensi dell'EStG 1997, il diritto a dedurre le spese di consulenza fiscale come «spese straordinarie» costituisce un vantaggio fiscale riservato unicamente ai soggetti passivi residenti in Germania. I contribuenti non residenti versano, dunque, sotto tale profilo, in una situazione meno favorevole dei residenti e ciò può concorrere a dissuaderli dallo stabilirsi in Germania [23].

41. Tale disparità di trattamento tra contribuenti residenti e non poggia forse su una diversa situazione oggettiva tra queste due categorie di contribuenti, sì che non potrebbe parlarsi di discriminazione indiretta fondata sulla cittadinanza?

42. Non lo credo.

43. A mio parere, relativamente alla deducibilità delle spese di consulenza fiscale, i contribuenti residenti e quelli non residenti versano in una situazione oggettivamente comparabile, ragion per cui trattarli in modo diverso a tale riguardo costituisce una discriminazione indiretta fondata sulla cittadinanza.

44. Nella presente controversia la comparabilità tra la situazione dei contribuenti residenti e quella dei non residenti ritengo vada esaminata applicando un ragionamento analogo a quello seguito dalla Corte nella sentenza 12 giugno 2003, Gerritse [24].

45. In quella sentenza la Corte ha dichiarato — ricordiamo — che «una normativa nazionale che, in materia di imposizione fiscale,

22 — Punto 23 delle osservazioni scritte. Il governo tedesco precisa che la detta regola concerne le spese di consulenza non soltanto in merito al regime fiscale nazionale, ma anche in merito a un regime fiscale di un altro Stato. A suo parere, infatti, «il diritto tributario estero è spesso altrettanto complesso di quello tedesco» (ibidem).

23 — Certo, le spese per consulenza fiscale possono, come nella fattispecie, rappresentare una quota modesta del reddito imponibile. Pure, si deve ricordare che, secondo la Corte, «anche una limitazione della libertà di stabilimento di debole portata o di importanza minore è vietata dall'art. 52 del Trattato» (v., in particolare, sentenza De Lasteyrie du Saillant, cit., punto 43).

24 — Causa C-234/01 (Racc. pag. I-5933).

nega ai non residenti la de[du]zione delle spese professionali, concessa invece ai residenti, rischia di sfavorire principalmente i cittadini di altri Stati membri e comporta pertanto una discriminazione indiretta fondata sulla [cittadinanza] [...]» [25].

46. Prima di giungere a questa conclusione la Corte doveva tuttavia assicurarsi della comparabilità tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti con riguardo alla deducibilità delle spese professionali. Sotto tale profilo essa ha considerato che «le spese professionali di cui si tratta sono direttamente connesse all'attività che ha generato i redditi imponibili in Germania, cosicché i residenti e i non residenti sono, sotto questo profilo, posti in una situazione analoga» [26].

47. Il criterio della comparabilità tra residenti e non residenti è qui fondato sull'idea che, relativamente ai redditi conseguiti per la medesima attività professionale esercitata in Germania, queste due categorie di contribuenti subiscono un'identica decurtazione commisurata alle spese professionali che hanno dovuto sostenere proprio in connessione con quella attività. Nella misura in cui non sussiste, da questo punto di vista, alcuna oggettiva differenza tra di loro, applicare loro un trattamento differenziato riguardo alla deducibilità delle dette spese costituisce una discriminazione indiretta fondata sulla cittadinanza.

48. Così, in parallelo alla giurisprudenza Schumacker, cit., la Corte ha riconosciuto che, con riferimento ai vantaggi fiscali non connessi alla presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente, altri possono essere i criteri di comparabilità tra residenti e non.

49. Nel caso di specie, sono del parere che la comparabilità tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti discenda dai seguenti elementi.

50. In primo luogo, le spese di consulenza fiscale sostenute da un contribuente, residente o meno in Germania, per redigere la sua dichiarazione dei redditi in tale Stato sono direttamente connesse ai redditi quivi tassati, di modo che gravano alla stessa maniera sui redditi dell'una come dell'altra categoria di contribuenti.

25 — Ibidem, punto 28.
26 — Ibidem, punto 27.

51. In secondo luogo, i contribuenti residenti e non residenti versano, a mio avviso, in una situazione comparabile con riferimento alla complessità del diritto tributario.

52. Ricordo in proposito che, secondo il governo tedesco, la deducibilità delle spese di consulenza fiscale si giustifica col fatto che queste ultime sono spesso rese necessarie dalla complessità del diritto tributario e possono incidere di conseguenza sulla capacità economica del contribuente. Il detto governo è perciò del parere che occorra «permettere al contribuente una compensazione delle spese comportate dal diritto tributario che hanno diminuito le sue risorse» [27].

53. Ritengo che queste considerazioni valgano anche per un contribuente non residente che, non diversamente dal residente, è tenuto a una dichiarazione dei redditi ed è, pertanto, analogamente confrontato alla complessità del diritto tributario.

54. Alla luce di quanto sopra considero che, quanto alla deducibilità delle spese di consulenza fiscale come «spese straordinarie», i contribuenti residenti e non residenti versano in una situazione analoga perché, da un lato, si tratta di spese direttamente connesse ai redditi imponibili in Germania e, dall'altro, al fine della dichiarazione dei redditi tutt'e due le categorie di contribuenti si trovano confrontate alla complessità del diritto tributario.

55. È per queste ragioni che la disparità di trattamento tra contribuenti residenti e non residenti, quale risulta dalle disposizioni summenzionate dell'EStG 1997, dev'essere considerata, a mio avviso, una discriminazione indiretta fondata sulla cittadinanza, contraria all'art. 52 del Trattato.

56. Dal momento che nel presente procedimento non è stata invocata per questa restrizione alla libertà di stabilimento nessuna giustificazione, sono del parere che la Corte debba constatare che l'art. 52 del Trattato osta a che un cittadino di uno Stato membro limitatamente soggetto ad imposta in un altro Stato membro non abbia diritto a dedurre dal proprio reddito imponibile le spese di consulenza fiscale sostenute per assolvere i suoi obblighi fiscali in questo secondo Stato, laddove sempre in tale Stato ai soggetti passivi illimitatamente obbligati la deduzione di quel tipo di spese sarebbe consentita.

27 — Punto 29 delle osservazioni scritte.

V — Conclusione

57. Tutto ciò considerato, propongo alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale sottopostale dal Bundesfinanzhof come segue:

«L'art. 52 del Trattato (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) osta a che un cittadino di uno Stato membro limitatamente soggetto ad imposta in un altro Stato membro non abbia diritto a dedurre dal proprio reddito imponibile le spese di consulenza fiscale sostenute per assolvere i suoi obblighi fiscali in questo secondo Stato, laddove sempre in tale Stato ai soggetti passivi illimitatamente obbligati la deduzione di quel tipo di spese sarebbe consentita».