SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

10 settembre 2009 *

Nella causa C-269/07,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 6 giugno 2007,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. R. Lyal e W. Mölls, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Repubblica federale di Germania, rappresentata dai sigg. C. Blaschke e M. Lumma, in qualità di agenti, assistiti dall'avv. D. Wellisch, Rechtsanwalt, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta,

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (relatore) e dalla sig.ra C. Toader, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák
cancelliere: sig.ra R. Şereş, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 17 dicembre 2008,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 31 marzo 2009,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il ricorso in oggetto, la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica federale di Germania, avendo istituito e mantenuto disposizioni in materia di pensioni integrative di vecchiaia di cui agli artt. 79-99 dell'Einkommensteuergesetz (legge federale relativa all'imposta sul reddito; in prosieguo: l'«EStG»), è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 39 CE e dell'art. 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), nonché degli artt. 18 CE e 12 CE, nella parte in cui tali disposizioni:

— non riconoscono ai lavoratori frontalieri (e ai loro coniugi) il diritto ad un premio, qualora essi non siano interamente assoggettati ad imposta nel detto Stato membro;

— non consentono che il capitale sovvenzionato sia utilizzato per l'acquisto di un alloggio a fini abitativi del proprietario, se il detto alloggio non è situato in Germania, e

— prevedono la restituzione della sovvenzione quando cessa la situazione di assoggettamento integrale ad imposta.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

2 L'art. 7, nn. 1 e 2, del regolamento n. 1612/68 prevede quanto segue:

«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».

La normativa nazionale

3 L'art. 1 dell'EStG è così formulato:

«(1) Le persone fisiche che hanno il loro domicilio o la loro residenza abituale in Germania sono ivi soggette ad imposta per la totalità dei loro redditi (…)

(…)

(3) Su domanda, anche le persone fisiche che non hanno né il domicilio né la residenza abituale in Germania sono considerate interamente soggette all'imposta sul reddito se percepiscono redditi provenienti dalla Germania ai sensi dell'art. 49, a condizione, tuttavia, che tali redditi siano soggetti all'imposta tedesca sul reddito a concorrenza almeno del 90 %, ovvero che la quota dei loro redditi non soggetta ad imposta in Germania non superi l'importo di EUR 6 136 per anno civile (…)

(…)».

4 L'art. 10a, n. 1, dell'EStG prevede che le persone affiliate al regime previdenziale obbligatorio possano dedurre annualmente, a titolo di oneri straordinari ed entro un determinato massimale, i contributi versati per il regime pensionistico integrativo oltre

al premio di cui agli artt. 79 e segg. Ai sensi della medesima disposizione, oltre ai soggetti affiliati al regime previdenziale, altre categorie di persone possono beneficiare di tali modalità di deduzione. L'art. 10a, n. 2, dell'EStG disciplina il rapporto tra la deduzione dei contributi previdenziali integrativi a titolo di oneri straordinari e la concessione del premio previsto dall'art. 79 dell'EStG, disponendo l'applicazione del regime più favorevole al contribuente.

5 L'art. 79 dell'EStG, intitolato «Beneficiari del premio» così recita:

«I contribuenti illimitatamente soggetti ad imposta sul reddito che beneficiano del diritto a deduzione di cui all'art. 10a, n. 1, hanno diritto ad un premio previdenziale integrativo (premio). Nel caso delle coppie coniugate che soddisfano i requisiti di cui all'art. 26, n. 1, e qualora un solo coniuge sia beneficiario ai sensi del primo periodo, anche l'altro coniuge può parimenti godere del premio se esiste un contratto di previdenza integrativa a suo nome».

6 Ai sensi dell'art. 83 dell'EStG, dal titolo «Premio previdenziale integrativo», è concesso un premio costituito da un premio di base e da un supplemento di premio per figli a carico, in base ai contributi versati per la pensione integrativa.

7 L'art. 84 dell'EStG indica l'importo del premio di base che ogni beneficiario può richiedere.

8 L'art. 85 dell'EStG indica l'importo supplementare che il beneficiario del premio di base può richiedere per i figli per i quali percepisce assegni familiari.

9 A termini dell'art. 92a dell'EStG, intitolato «Utilizzazione ai fini dell'acquisto di un alloggio destinato al proprio uso abitativo»:

«(1) Il beneficiario del premio può utilizzare direttamente almeno EUR 10 000 del capitale costituito per mezzo del contratto di previdenza integrativa e sovvenzionato ai sensi dell'art. 10a della presente sezione per l'acquisto o la costruzione di un alloggio, casa ovvero appartamento di proprietà destinato al proprio uso abitativo situato sul territorio nazionale (quota di previdenza integrativa destinata all'alloggio). L'importo massimo utilizzabile a tale scopo ai sensi del primo periodo è di EUR 50 000.

(…)».

10 L'art. 93 dell'EStG, intitolato «Uso pregiudizievole», stabilisce che, nel caso in cui il beneficiario faccia un uso pregiudizievole del capitale sovvenzionato, accumulato con il regime pensionistico integrativo, egli è tenuto a rimborsare il premio previdenziale integrativo unitamente agli importi dedotti a titolo di spese straordinarie ai sensi dell'art. 10a dell'EStG. L'art. 94 dell'EStG istituisce la procedura applicabile in caso di uso pregiudizievole del capitale.

11 A termini dell'art. 95 dell'EStG, intitolato «Cessazione dell'assoggettamento integrale all'imposta sul reddito del beneficiario del premio»:

«(1) Gli artt. 93 e 94 dell'EStG si applicano mutatis mutandis qualora il beneficiario non abbia più il domicilio o la residenza abituale sul territorio nazionale e, pertanto, non sia più interamente soggetto ad imposta, o qualora non sia stata fatta domanda ai sensi dell'art. 1, n. 3.

(2) Su domanda del beneficiario, la restituzione degli importi da rimborsare (art. 93, n. 1, primo periodo) può essere differita, anzitutto, all'inizio della fase di versamento (art. 1, n. 1, punto 2, dell'Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz). Tale moratoria è prorogata nel caso in cui una percentuale non inferiore al 15 % delle somme versate in base al contratto di previdenza integrativa sia utilizzato a fini di rimborso. Non vengono applicati interessi di mora (…)

(3) Nei casi previsti al n. 1, qualora si realizzino nuovamente i requisiti ai fini dell'assoggettamento integrale ad imposta ovvero qualora sia stata presentata la domanda prevista dall'art. 1, n. 3, l'organismo centrale libera l'importo da rimborsare assoggettato a moratoria (…)».

Fase precontenziosa del procedimento

12 Ritenendo che le disposizioni in materia di pensioni integrative di vecchiaia di cui agli artt. 79-99 dell'EStG non fossero conformi al diritto comunitario, la Commissione, in data 16 dicembre 2003, ha inviato una lettera di diffida al riguardo alla Repubblica federale di Germania, che ha risposto con lettera del 19 febbraio 2004, contestando qualsivoglia violazione del diritto comunitario.

13 Con lettera del 19 dicembre 2005, la Commissione ha inviato alla Repubblica federale di Germania un parere motivato, invitando tale Stato membro ad adottare le misure necessarie per conformarvisi entro il termine di due mesi a decorrere dalla sua ricezione. Con lettera del 20 febbraio 2006, detto Stato membro ha risposto al parere motivato.

14 Non soddisfatta della risposta fornita dalle autorità tedesche, la Commissione, in data 1º giugno 2007, ha deciso di proporre il presente ricorso.

Sul ricorso

15 Il ricorso della Commissione si fonda su tre censure. Con la sua prima censura, la Commissione deduce che la normativa tedesca, nella parte in cui esclude i lavoratori frontalieri non assoggettati integralmente ad imposta in Germania dal beneficio del premio, costituisce una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità incompatibile con l'art. 39 CE e con l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68. Con la seconda censura, viene contestato che il divieto di utilizzare il capitale sovvenzionato per l'acquisto o la costruzione di un alloggio di proprietà a fini abitativi personali, quando tale alloggio non si trovi sul territorio tedesco, costituisce una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità incompatibile con l'art. 39 CE e con l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68. Con la terza censura, la Commissione fa valere che l'obbligo di rimborso nell'ipotesi di cessazione dell'assoggettamento integrale all'imposta è in contrasto con gli artt.12 CE, 18 CE e 39 CE nonché con l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

Sulla prima censura

Argomenti delle parti

16 La Commissione sostiene che l'art. 79 dell'EStG, nella parte in cui prevede la concessione del premio previdenziale integrativo ai contribuenti integralmente assoggettati ad imposta in Germania, costituisce una discriminazione dissimulata basata sulla cittadinanza incompatibile con l'art. 39 CE e con l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

17 L'istituzione ritiene, in sostanza, che il premio previdenziale integrativo, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte, costituisca un «vantaggio sociale» ai sensi dell'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68. Il premio previdenziale integrativo sarebbe «generalmente» concesso ai singoli sulla base del loro status obiettivo di lavoratori. Atteso che i contratti di previdenza integrativa sono stati introdotti a titolo di completamento del sistema pensionistico obbligatorio dei lavoratori, il cui livello è stato abbassato, detto premio avrebbe, quindi, lo scopo di finanziare i contributi alla pensione

integrativa e, pertanto, di aiutare gli interessati a costituire una pensione complementare durante tutto il corso della loro vita lavorativa.

18 In ogni caso, la nozione di vantaggio sociale comprenderebbe, secondo la giurisprudenza della Corte, i vantaggi riconosciuti a un beneficiario in ragione della sua residenza sul territorio dello Stato membro che concede il vantaggio stesso. Ciò si verificherebbe nel caso di specie. Tale orientamento giurisprudenziale troverebbe spiegazione nella finalità del regolamento n. 1612/68, che consiste nel facilitare la mobilità all'interno della Comunità europea. La concessione di prestazioni agli abitanti di uno Stato membro potrebbe, infatti, avere ripercussioni sul potere di attrazione che il mercato del lavoro di tale Stato può esercitare e, pertanto, sarebbe in grado di incoraggiare la mobilità. Secondo la Commissione, i lavoratori frontalieri si trovano, rispetto alle disposizioni che disciplinano la preparazione del collocamento a riposo, nella medesima posizione dei lavoratori residenti in Germania e sono interessati nello stesso modo dalla riduzione del regime pensionistico obbligatorio tedesco al quale versano contributi. Orbene, l'art. 79 ndell'EStG opererebbe una distinzione tra tali due categorie di lavoratori, atteso che la concessione del premio previdenziale integrativo dipende dall'assoggettamento integrale del suo beneficiario all'imposta tedesca. Detto requisito dell'assoggettamento integrale sarebbe, in forza dell'art. 1 dell'EStG, l'equivalente del requisito della residenza sul territorio nazionale e, conseguentemente, la sua applicazione escluderebbe dal beneficio di detto premio i lavoratori frontalieri.

19 La Commissione rileva che i lavoratori frontalieri, che, per la maggior parte, non sono cittadini tedeschi e i cui redditi sono imponibili nel loro Stato di residenza in forza delle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione concluse dalla Repubblica federale di Germania, in particolare, con la Repubblica francese e la Repubblica d'Austria, non sono considerati come contribuenti integralmente imponibili. Conseguentemente, essi non potrebbero beneficiare del premio previdenziale integrativo di cui è causa e sarebbero vittime di una discriminazione dissimulata in base alla cittadinanza. La Commissione sottolinea, a tal riguardo, che i lavoratori frontalieri non hanno la possibilità di richiedere di essere considerati integralmente assoggettati all'imposta sul reddito ai sensi dell'art. 1, n. 3, dell'EStG, in quanto, in forza delle summenzionate convenzioni, l'imposizione dei loro redditi percepiti in Germania è stata esclusivamente attribuita a un altro Stato membro.

20 Quanto all'argomento della Repubblica federale di Germania relativo all'assenza di un obbligo di concludere contratti di previdenza integrativa, che non consentirebbe di considerare il premio di cui è causa come un vantaggio sociale, la Commissione precisa che la sua classificazione come vantaggio sociale non dipende dalla questione se esso si inscriva in un sistema obbligatorio o facoltativo. La Commissione aggiunge che un sistema volontario potrebbe anche contribuire a completare un regime assicurativo obbligatorio, il che si verificherebbe proprio nel caso di specie.

21 La Commissione espone che le considerazioni su cui si fonda la censura relativa alla discriminazione sono pertinenti indipendentemente dalla qualificazione del premio come vantaggio «sociale» ovvero «fiscale», ove l'elemento determinante è costituito, in entrambi i casi, dal fatto che la situazione dei lavoratori tedeschi, al pari di quella dei frontalieri, è caratterizzata dal fatto che essi sono affiliati al regime pensionistico obbligatorio e dalla futura evoluzione delle pensioni che ne deriva. L'istituzione precisa che la ratio della giurisprudenza Schumacker (causa C-279/93, sentenza 14 febbraio 1995, Racc. pag. I-225) impone l'assimilazione dei lavoratori frontalieri ai residenti e non la loro distinzione. Atteso che tali lavoratori sono obbligatoriamente affiliati al regime pensionistico tedesco in base al regolamento (CEE) del Consiglio 14 giugno 1971, n. 1408, relativo all'applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati e ai loro familiari che si spostano all'interno della Comunità (GU L 149, pag. 2), è tale regime che dovrà essere considerato come criterio di collegamento, e non lo status fiscale degli interessati.

22 Richiamandosi alla sentenza 11 agosto 1995, Wielockx (causa C-80/94, Racc. pag. I-2493) e, segnatamente, all'art. 21, n. 1, del modello di convenzione per la doppia imposizione dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo economico (OCSE), relativo ai redditi e al patrimonio (relazione del comitato degli affari fiscali dell'OCSE, 1977), la Commissione ritiene che l'argomento della Repubblica federale di Germania relativo alla coerenza fiscale sia inconferente. Uno Stato membro non può invocare un siffatto argomento laddove abbia, a sua volta, stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni nel senso che può, certamente, assoggettare ad imposta le pensioni percepite dall'estero da soggetti residenti sul suo territorio nazionale, ma che non può assoggettare ad imposta le pensioni nazionali percepite da soggetti residenti all'estero.

23 Inoltre, la Commissione sostiene che, conformemente all'art. 85 dell'EStG, il premio per figli costituisce un vantaggio sociale che deve parimenti essere concesso senza discriminazioni, sicché far dipendere il beneficio di tale vantaggio dall'obbligo di

assoggettamento integrale ad imposta del contribuente costituisce, del pari, una violazione dell'art. 39, n. 2, CE e dell'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

24 Infine, richiamandosi a giurisprudenza costante e, segnatamente, alle sentenze 30 settembre 1975, causa 32/75, Cristini (Racc. pag. 1085); 26 febbraio 1992, causa C-3/90, Bernini (Racc. pag. I-1071), e 8 giugno 1999, causa C-337/97, Meeusen (Racc. pag. I-3289), la Commissione fa valere che il premio previdenziale integrativo derivato concesso al coniuge del beneficiario ai sensi dell'art. 79 dell'EStG si pone parimenti in contrasto con l'art. 39, n. 2, CE e con l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68. Infatti, il requisito della residenza sul territorio nazionale imposto per il coniuge costituirebbe una discriminazione dissimulata fondata sulla cittadinanza in quanto, nell'ipotesi dei frontalieri, che non sono generalmente cittadini dello Stato in cui esercitano la loro attività professionale, i membri della famiglia hanno normalmente il domicilio nello Stato di residenza del lavoratore.

25 La Repubblica federale di Germania contesta che il requisito relativo all'assoggettamento integrale all'imposta tedesca, previsto dall'art. 79, n. 1, dell'EStG, costituisca una violazione dell'art. 39, n. 2, CE e dell'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

26 Detto Stato membro ritiene che il premio previdenziale integrativo non costituisca un vantaggio sociale ai sensi dell'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68, bensì un vantaggio fiscale.

27 Infatti, la concessione del premio di cui è causa non dipenderebbe dallo status obiettivo di lavoratore del beneficiario. Dall'art. 10a, n. 1, dell'EStG, cui rinvia l'art. 79 dell'EStG, emergerebbe che, in primo luogo, il diritto al premio non dipenderebbe esclusivamente dal fatto che l'interessato sia un lavoratore ai sensi del diritto comunitario; in secondo luogo, da tale disposizione deriverebbe che tale vantaggio sarebbe concesso anche a persone che non sono lavoratori subordinati e che, in terzo luogo, un gruppo non trascurabile di lavoratori sarebbe tenuto ad aderire ad un regime previdenziale di

categoria specifico per l'attività esercitata — come i medici — e non avrebbe la possibilità di beneficiare della deduzione a titolo di oneri straordinari ai sensi dell'art. 10a, n. 1, dell'EStG.

28 Del pari, la concessione del premio non dipenderebbe dalla residenza sul territorio nazionale. L'affiliazione ad un regime assicurativo obbligatorio a norma dell'art. 10a dell'EStG sarebbe legata al luogo di occupazione e non a quello di residenza, come emerge dall'art. 13, n. 2, lett. a), del regolamento n. 1408/71.

29 Diversamente dai sistemi previdenziali obbligatori, caratterizzati dall'obbligo di versare contributi, il requisito necessario per poter beneficiare del premio di cui è causa sarebbe costituito dalla conclusione volontaria di un contratto di previdenza integrativa con un istituto privato.

30 La Repubblica federale di Germania aggiunge che, contrariamente a quanto dedotto dalla Commissione, lo scopo perseguito dal legislatore non potrebbe essere determinante ai fini della qualificazione giuridica della misura adottata. Al fine di offrire incentivi per la costituzione di un regime pensionistico privato complementare, il legislatore tedesco, infatti, avrebbe chiaramente scelto una soluzione fondata sul diritto tributario, benché sia stato ispirato da considerazioni di carattere sociale.

31 Secondo la Repubblica federale di Germania, il premio previdenziale integrativo è un vantaggio fiscale ai sensi dell'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68. Detto Stato membro precisa che, da un lato, in relazione al diritto al premio, l'art. 79 dell'EStG rinvia all'art. 10a, n. 1, dell'EStG e che, d'altro, il beneficio di detto premio dipende dalla possibilità di procedere alla deduzione degli oneri straordinari previsti dall'art. 10a dell'EStG, articolo che costituisce la disposizione centrale di detto meccanismo classico del diritto tributario. Lo stretto legame tra la deduzione degli oneri straordinari ed il premio previdenziale integrativo emergerebbe non soltanto dai riferimenti incrociati della normativa, ma anche dal fatto che il premio costituisce un anticipo dello sgravio fiscale.

32 La Repubblica federale di Germania, richiamandosi alla sentenza Schumacker, citata supra, sostiene che non ricorra una differenza di trattamento vietata dal diritto comunitario atteso che, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti 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 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.

33 Pertanto, la Repubblica federale di Germania sostiene che, in linea di principio, è lo Stato di residenza e non quello di occupazione che deve prendere in considerazione la situazione personale dei lavoratori non residenti. Al riguardo, sostiene, richiamandosi alla sentenza 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind (Racc. pag. I-5451), che un lavoratore frontaliero che percepisca più del 90 % dei propri redditi in Germania, conformemente all'art. 1, n. 3, dell'EStG, può chiedere di beneficiare, in Germania, del medesimo trattamento riservato a un contribuente integralmente assoggettato ad imposta in tale Stato e ha, conseguentemente, il diritto di procedere alla deduzione degli oneri straordinari. Non avendo competenza impositiva, la Repubblica federale di Germania non sarebbe tenuta a concedere ai lavoratori frontalieri, i cui redditi sono imponibili esclusivamente nello Stato di residenza, un vantaggio fiscale volto ad incentivare la costituzione di una pensione complementare.

34 La Repubblica federale di Germania sostiene, altresì, che le disposizioni nazionali controverse non contengono alcuna discriminazione vietata, neppure alla luce dei criteri stabiliti dalla Corte in relazione alla concessione di vantaggi sociali. Infatti, l'obiettivo del legislatore tedesco sarebbe quello di concedere un incentivo per la costituzione di pensioni integrative individuali alle persone che presentano un momento di collegamento sufficientemente stretto con la società tedesca ai sensi della sentenza 18 luglio 2007, causa C-213/05, Geven (Racc. pag. I-6347, punto 28), senza subordinare rigorosamente il beneficio dei vantaggi di cui è causa al requisito della residenza sul territorio nazionale. La Repubblica federale di Germania ritiene che i lavoratori frontalieri, la cui situazione è regolata dalle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, non presentino un tale momento di collegamento e che, al contrario, dal punto di vista giuridico, dipendano interamente dal loro Stato di residenza.

35 Per quanto riguarda, poi, la concessione del premio al coniuge, la Repubblica federale di Germania contesta parimenti che essa costituisca una disparità di trattamento vietata, in quanto un coniuge non residente in Germania può egualmente chiedere di beneficiare del trattamento riservato alle persone integralmente soggette ad imposta in Germania purché il 90 % dei redditi cumulativi dei coniugi sia imponibile in tale Stato o i loro redditi imponibili all'estero non superino l'importo di EUR 12 272.

36 Infine, in subordine, la Repubblica federale di Germania sostiene, come misura di giustificazione, motivi attinenti alla coerenza fiscale. Il vantaggio procurato dal premio previdenziale integrativo concesso in forza dell'art. 79 dell'EStG e dalla possibilità di detrarre gli oneri straordinari ai sensi dell'art. 10a, n. 1, della medesima legge sarebbe controbilanciato dalla tassazione, in un momento successivo, dei proventi percepiti in virtù dei contratti di previdenza integrativa in forza dell'art. 22, n. 5, dell'EStG.

Giudizio della Corte

37 Occorre, anzitutto, rilevare che la censura in esame concerne unicamente la situazione dei lavoratori frontalieri il cui reddito è imponibile esclusivamente nel loro Stato di residenza in forza di una convenzione contro la doppia imposizione conclusa dalla Repubblica federale di Germania con altri Stati membri. Si deve poi sottolineare che la Commissione chiede alla Corte di accertare l'esistenza di un inadempimento con riguardo alla concessione, da parte dello Stato tedesco, del premio previdenziale integrativo previsto dall'art. 79 dell'EStG e non con riguardo alla possibilità di dedurre fiscalmente ai sensi dell'art. 10a, n. 1, dell'EStG, i contributi versati per la pensione integrativa. Occorre, infine, ricordare che, con la censura in esame, la Commissione non prende in considerazione solo la concessione del premio controverso al lavoratore, ma anche il supplemento premio per figli nonché il premio derivato concesso al coniuge del beneficiario.

38 Con riguardo, in primo luogo, alla concessione del premio previdenziale integrativo al lavoratore, vi è contrasto tra la Commissione e la Repubblica federale di Germania

quanto alla sua qualificazione come vantaggio sociale ovvero fiscale ai sensi dell'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

39 La nozione di vantaggio sociale riguarda, secondo costante giurisprudenza, tutti i vantaggi che, connessi o meno ad un contratto di lavoro, sono generalmente attribuiti ai lavoratori nazionali, in relazione, principalmente, alla loro qualifica obiettiva di lavoratori o al semplice fatto della loro residenza abituale nel territorio nazionale, e la cui estensione ai lavoratori cittadini di altri Stati membri appare pertanto atta a facilitare la loro mobilità all'interno della Comunità (sentenze 12 maggio 1998, causa C-85/96, Martínez Sala, Racc. pag. I-2691, punto 25 e 11 settembre 2007, causa C-287/05, Hendrix, Racc. pag. I-6909, punto 48). Al riguardo, occorre rilevare che la Corte ha già dichiarato che la nozione di «vantaggio sociale», ai sensi dell'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68, comprende il reddito garantito alle persone anziane dalle leggi di uno Stato membro (v. sentenze 12 luglio 1984, causa 261/83, Castelli, Racc. pag. 3199, punto 11, e 6 giugno 1985, causa 157/84, Frascogna, Racc. pag. 1739, punto 22).

40 Per poter qualificare il premio previdenziale integrativo come vantaggio sociale ovvero fiscale occorre prendere in esame, come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 40 delle sue conclusioni, la finalità di tale misura e le condizioni alle quali è concessa.

41 Dagli atti di causa emerge che l'origine del premio previdenziale integrativo si spiega con motivazioni di ordine sociale. Detto premio, infatti, è stato istituito per compensare la futura diminuzione del livello della pensione obbligatoria e, a tal fine, costituisce un aiuto finanziario destinato a incoraggiare gli interessati a costituirsi una pensione complementare nel corso della loro vita lavorativa.

42 Detto premio è concesso, ai sensi dell'art. 10a dell'EStG al quale rinvia l'art. 79 dell'EStG, principalmente ai lavoratori subordinati affiliati al regime pensionistico obbligatorio, atteso che sono i primi interessati dalla diminuzione del livello della pensione obbligatoria. Occorre ancora rilevare che tale premio è concesso indipendentemente dal reddito del beneficiario e che il suo importo dipende sia dai contributi versati a titolo di contratto di previdenza integrativa sia dal numero di figli per i quali il beneficiario

percepisce gli assegni familiari. Inoltre, il diritto al premio sorge al termine dell'anno civile nel quale sono stati versati i contributi medesimi.

43 Conseguentemente, la concessione del premio previdenziale integrativo è un vantaggio sociale generalmente concesso ai lavoratori in ragione del loro status oggettivo di lavoratore.

44 Nessuno degli argomenti dedotti dalla Repubblica federale di Germania può confutare tale rilievo.

45 La circostanza, non contestata, che, conformemente all'art. 10a dell'EStG, il premio spetta parimenti ad altri soggetti privi dello status di lavoratore ai sensi del diritto comunitario è inconferente ai fini dell'assenza del carattere sociale di tale vantaggio, dal momento che la nozione di vantaggio sociale non richiede il collegamento con un contratto di lavoro, come risulta dal precedente punto 39.

46 Occorre precisare che la circostanza che altre categorie di soggetti, che beneficino del premio,, pur non essendo lavoratori, dimostra che l'obiettivo sociale perseguito con riguardo ai lavoratori dipendenti è stato esteso ad altre categorie di soggetti che si trovano in una situazione analoga quanto all'assicurazione pensionistica obbligatoria.

47 La circostanza, dedotta dalla Repubblica federale di Germania, che la conclusione di un contratto di previdenza integrativa con un istituto privato e il successivo versamento dei relativi contributi siano per loro natura facoltativi non è tale da incidere sulla qualifica del premio controverso come vantaggio sociale, in quanto detta qualifica non è subordinata al carattere obbligatorio del regime che concede il vantaggio in questione.

48 Il ragionamento della Repubblica federale di Germania, inteso a dimostrare che il premio previdenziale integrativo costituisce un vantaggio fiscale atteso che costituirebbe un anticipo sul risparmio fiscale risultante dall'applicazione dell'art. 10a dell'EStG, non può essere accolto.

49 Infatti, l'oggetto della presente censura non verte sulla possibilità di detrarre i contributi versati per il regime pensionistico integrativo unitamente al premio per la pensione integrativa a titolo di oneri straordinari — deduzioni previste dall'art. 10a dell'EStG — ma sul premio previdenziale integrativo previsto dall'art. 79 dell'EStG, che è una prestazione positiva concessa dallo Stato tedesco, a prescindere da ogni possibilità di deduzione. Detto premio costituisce un aiuto minimo, inteso a incentivare la costituzione di pensioni complementari indipendentemente dal reddito del beneficiario e completa il capitale della pensione integrativa.

50 La possibilità di deduzione dei contributi previdenziali integrativi costituisce, da parte sua, un vantaggio distinto che, a determinate condizioni, consente di realizzare un risparmio supplementare, corrispondente alla differenza tra l'importo del premio e quello del risparmio risultante dalla deduzione effettuata ai sensi dell'art. 10a dell'EStG. Tale possibilità di deduzione dei contributi ai sensi dell'art. 10a dell'EStG, di conseguenza, non è tale da modificare la natura sociale del premio previdenziale integrativo.

51 Ciò premesso, occorre determinare se la subordinazione della concessione del premio previdenziale integrativo, quale vantaggio sociale ai sensi dell'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68, alla condizione che il lavoratore sia integralmente assoggettato all'imposta tedesca costituisca una discriminazione ai sensi del diritto comunitario.

52 Al riguardo, occorre ricordare che l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68 prevede che il lavoratore cittadino di uno Stato membro gode, sul territorio degli altri Stati membri, degli stessi vantaggi sociali dei lavoratori nazionali. Secondo costante giurisprudenza, i

lavoratori frontalieri possono avvalersi delle disposizioni di detto art. 7 allo stesso titolo di qualsiasi altro lavoratore previsto in tale disposizione (sentenza Geven, cit., punto 15).

53 Secondo costante giurisprudenza della Corte, il principio della parità di trattamento sancito sia all'art. 39 CE sia all'art. 7 del regolamento n. 1612/68 vieta non soltanto le discriminazioni palesi basate sulla cittadinanza, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato (v., in particolare, sentenze 27 novembre 1997, causa C-57/96, Meints, Racc. pag. I-6689, punto 44, e 24 settembre 1998, causa C-35/97, Commissione/Francia, Racc. pag. I-5325, punto 37).

54 A meno che non sia obiettivamente giustificata e adeguatamente commisurata allo scopo perseguito, una disposizione di diritto nazionale dev'essere giudicata indirettamente discriminatoria laddove, per sua stessa natura, tenda ad incidere più sui lavoratori migranti che su quelli nazionali e, di conseguenza, rischi di essere sfavorevole in modo particolare ai primi (v. sentenze cit. Meints, punto 45 e Commissione/Francia, punto 38).

55 È giocoforza rilevare che, nel caso di specie, ai sensi dell'art. 79 dell'EStG, il beneficio del premio previdenziale integrativo è subordinato alla condizione dell'assoggettamento integrale all'imposta tedesca. Sono integralmente assoggettate all'imposta tedesca le persone fisiche che, ai sensi dell'art. 1, n. 1, dell'EStG, abbiano il loro domicilio o la loro residenza abituale sul territorio nazionale o che, a termini del n. 3 del medesimo articolo 1, presentino una domanda in tal senso e soddisfino i requisiti rigorosamente previsti dallo stesso n. 3.

56 Orbene, nel caso di specie i lavoratori interessati dalla presente censura sono i lavoratori frontalieri il cui reddito è imponibile esclusivamente nel loro Stato di residenza in forza di convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione concluse dalla Repubblica federale di Germania. Conseguentemente, tali lavoratori non possono essere assimilati a contribuenti integralmente assoggettati ad imposta, conformemente all'art. 1, n. 3,

dell'EStG, ciò che lo Stato convenuto del resto riconosce. Ciò premesso, il requisito dell'assoggettamento integrale all'imposta tedesca equivale al requisito della residenza.

57 Conseguentemente, i lavoratori frontalieri di cui è causa che, per definizione, hanno la propria residenza in un altro Stato membro, sono esclusi dal beneficio del premio previdenziale integrativo.

58 Si deve peraltro rilevare che tali lavoratori frontalieri sono per lo più non nazionali, sicché i lavoratori di cittadinanza tedesca soddisfano più facilmente il requisito dell'assoggettamento integrale all'imposta tedesca rispetto ai lavoratori frontalieri interessati, circostanza che la Repubblica federale di Germania, del resto, non contesta.

59 Pertanto, la subordinazione della concessione del premio previdenziale integrativo a un requisito equivalente a un requisito di residenza costituisce una violazione dell'art. 39 CE e dell'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

60 Tale rilievo non può essere rimesso in discussione dell'argomento della Repubblica federale di Germania con il quale, richiamandosi alla sentenza Geven, citata supra, si sostiene che l'assenza di un momento di collegamento sufficientemente stretto con la società tedesca sarebbe tale da giustificare il diniego della concessione di un vantaggio sociale. Infatti, dagli artt. 10a, n. 1, e 79 dell'EStG emerge che, per poter beneficiare del premio previdenziale integrativo, il lavoratore deve essere assicurato, in particolare, con il regime pensionistico obbligatorio tedesco. Tale affiliazione obbligatoria al sistema previdenziale tedesco, che garantisce il versamento, da parte dei lavoratori, di contributi previdenziali a detto sistema, costituisce un momento di collegamento sufficientemente stretto con la società tedesca per consentire ai lavoratori frontalieri di beneficiare del vantaggio sociale in oggetto.

61 Peraltro, lo Stato membro convenuto non può avvalersi utilmente, per dimostrare l'assenza di discriminazione, della possibilità offerta ai lavoratori frontalieri di beneficiare di incentivi economici analoghi, se non più vantaggiosi nello Stato membro di residenza. Infatti, il premio previdenziale integrativo di cui è causa non è un vantaggio in forma di deduzione fiscale connessa all'imposta sui redditi in Germania, ma un aiuto finanziario minimo concesso dallo Stato tedesco destinato a incoraggiare i lavoratori a costituirsi una pensione complementare privata per compensare la diminuzione del livello della pensione obbligatoria. La circostanza che i lavoratori frontalieri possano eventualmente beneficiare di sgravi fiscali nel loro Stato di residenza non fa venir meno la discriminazione di cui sono oggetto con riguardo alla concessione del premio previdenziale integrativo.

62 La Repubblica federale di Germania deduce, in subordine, che la disparità di trattamento è giustificata dalla coerenza del sistema tributario.

63 È sufficiente rilevare, al riguardo, che, anche a voler ritenere che una tale discriminazione nella concessione di un vantaggio sociale possa essere giustificata da ragioni di coerenza fiscale, tale giustificazione non può, nel caso di specie, essere accolta, dal momento che la coerenza fiscale è garantita sulla base di convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione concluse dalla Repubblica federale di Germania con altri Stati membri (v., per analogia, sentenza Wielockx, cit., punto 25).

64 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il premio supplementare concesso per figli conformemente all'art. 85 dell'EStG, occorre parimenti ritenere, per identità di motivi, che subordinare la concessione di tale premio alla condizione di essere integralmente assoggettato all'imposta tedesca, è in contrasto con l'art. 39, n. 2, CE e con l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

65 Per quanto riguarda, in terzo luogo, il premio previdenziale integrativo derivato concesso al coniuge del beneficiario, conformemente all'art. 79 dell'EStG, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, il coniuge di un lavoratore che rientra nella sfera di applicazione del regolamento n. 1612/68 è solo un beneficiario indiretto della parità di trattamento attribuita al lavoratore migrante dall'art. 7, n. 2, di

tale regolamento e può, di conseguenza, chiedere di beneficiare del premio previdenziale integrativo derivato solo se esso costituisce per detto lavoratore migrante un vantaggio sociale (v., in tal senso, sentenza 18 luglio 2007, causa C-212/05, Hartmann, Racc. pag. I-6303, punto 25).

66 Ciò si verifica nel caso di specie. Una prestazione come il premio previdenziale integrativo derivato, che apporta un sostegno finanziario alla costituzione di una pensione complementare per il coniuge del lavoratore, consente di migliorare la situazione delle coppie coniugate con riguardo alle loro future pensioni di vecchiaia e arreca un vantaggio al lavoratore in quanto contribuisce alla creazione delle condizioni intese a coprire i rischi di vecchiaia nell'ambito della sua famiglia. Un premio siffatto costituisce, pertanto, un vantaggio sociale ai sensi dell'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68 a favore dei lavoratori frontalieri interessati.

67 Orbene, dal combinato disposto degli artt. 79 e 26, n. 1, dell'EStG risulta che anche il coniuge del lavoratore deve essere integralmente assoggettato all'imposta tedesca per poter beneficiare del premio derivato. Dato che, nel caso di specie, il requisito dell'integrale assoggettamento all'imposta tedesca equivale al requisito della residenza ai sensi dell'art. 1 dell'EStG, tale requisito sfavorisce in particolare i lavoratori frontalieri che, per definizione, risiedono in un altro Stato membro, in cui risiedono, di regola, anche i loro familiari (sentenza Meeusen, cit., punto 24).

68 Ne consegue che, subordinando la concessione del premio previdenziale integrativo per il coniuge al requisito di essere integralmente assoggettato all'imposta tedesca, l'art. 79 dell'EStG costituisce una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità incompatibile con l'art. 39 CE e con l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

69 Alla luce delle suesposte considerazioni, risulta che il secondo motivo è fondato e che la Repubblica federale di Germania, avendo istituito e mantenuto le disposizioni in materia di pensioni integrative di vecchiaia di cui agli artt. 79-99 dell'EStG, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 39 CE e dell'art. 7 del regolamento n. 1612/1968, in quanto tali disposizioni negano ai lavoratori frontalieri e

ai loro coniugi il beneficio del premio previdenziale integrativo se non sono integralmente assoggettati all'imposta in detto Stato membro.

Sulla seconda censura

Argomenti delle parti

70 La Commissione fa valere che subordinare l'utilizzo, entro determinati limiti, del capitale sovvenzionato per l'acquisto o la costruzione di un alloggio di proprietà a fini abitativi personali al requisito che il bene immobile si trovi sul territorio nazionale, come previsto dall'art. 92a de l'EStG, pone i lavoratori frontalieri nell'impossibilità di utilizzare il capitale risparmiato ai fini dell'acquisto o della costruzione di un siffatto alloggio situato in una regione frontaliera della Repubblica federale di Germania. Detto trattamento sfavorevole dei lavoratori frontalieri costituirebbe una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità e violerebbe, conseguentemente, l'art. 39, n. 2, CE nonché l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68. La Commissione precisa che il divieto di discriminazione nell'ambito della libera circolazione dei lavoratori non prevede alcuna riserva per i casi de minimis.

71 Essa contesta l'argomento della Repubblica federale di Germania secondo cui le disposizioni controverse non sarebbero discriminatorie nei confronti dei lavoratori non nazionali dal momento che la misura avrebbe gli stessi effetti per i lavoratori migranti e i lavoratori tedeschi. Infatti, la semplice circostanza che i frontalieri costituiscano un gruppo rilevante di persone, che, nella maggior parte dei casi, non si trasferiscono in Germania, dove lavorano, dimostrerebbe che essi hanno tendenza a acquistare un alloggio nel loro Stato di residenza, contrariamente ai lavoratori tedeschi che solo eccezionalmente sarebbero inclini ad acquistare un alloggio fuori del loro paese. Sulla base sia dei dati concreti sul flusso frontaliero sia della giurisprudenza, e segnatamente

della sentenza 21 febbraio 2006, causa C-152/03, Ritter-Coulais (Racc. pag. I-1711, punto 36), la Commissione ritiene che, in genere, i non residenti siano proprietari di una casa situata al di fuori del territorio tedesco più frequentemente dei residenti.

72 La Repubblica federale di Germania contesta che l'utilizzo del capitale sovvenzionato per l'acquisto di un alloggio di proprietà situato in Germania costituisca una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità. Sia i lavoratori tedeschi sia i lavoratori cittadini di altri Stati membri residenti al di fuori del territorio della Repubblica federale di Germania non possono far uso del premio previdenziale integrativo ai fini dell'acquisto o della costruzione di un alloggio di proprietà al di fuori di tale Stato membro.

73 La Repubblica federale di Germania sostiene che la libera circolazione dei lavoratori non sia limitata dall'art. 92a dell'EStG poiché tale disposizione non avrebbe alcuna influenza sulla scelta del luogo di lavoro. Diversamente ragionando, si arriverebbe alla conclusione che tutti i vantaggi concessi unicamente nello Stato di svolgimento dell'attività lavorativa, e non in quello di residenza, costituirebbero possibili restrizioni alla libera circolazione dei lavoratori.

74 In subordine, la Repubblica federale di Germania fa valere che, in ogni caso, sia una disparità di trattamento sia una restrizione alla libera circolazione dei lavoratori sono giustificati da motivi imperativi di interesse generale quali il riconoscimento dell'aiuto alla costruzione di alloggi o la garanzia di un'offerta di immobili e la tutela del sistema di previdenza sociale nazionale.

Giudizio della Corte

75 Occorre rilevare, in limine, che, all'udienza, la Commissione ha precisato che il presente motivo non riguarda unicamente i lavoratori frontalieri il cui reddito è imponibile solo nello Stato di residenza, ma riguarda i lavoratori frontalieri complessivamente intesi.

76 Nel contesto di tale motivo, occorre esaminare se, come sostiene la Commissione, l'art. 92a dell'EStG, nella parte in cui subordina l'utilizzo del capitale sovvenzionato per l'acquisto o la costruzione di un alloggio di proprietà a fini abitativi personali al requisito che il bene immobile si trovi sul territorio tedesco, limiti la possibilità di sfruttare un vantaggio sociale e costituisca una discriminazione indiretta in contrasto con l'art. 39 CE nonché con l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

77 Ai sensi dell'art. 92a dell'EStG, il beneficiario del premio può utilizzare, entro un massimale di EUR 50 000, il capitale costituito per mezzo di un contratto di previdenza integrativa e sovvenzionato per l'acquisto o la costruzione di un alloggio di proprietà destinato al proprio uso abitativo e situato sul territorio nazionale.

78 Pertanto, è giocoforza rilevare che il capitale sovvenzionato di cui è causa non può essere utilizzato per l'acquisto o la costruzione di un alloggio situato in una regione frontaliera al di fuori del territorio tedesco.

79 Se è pur vero, come sostiene la Repubblica federale di Germania, che né i lavoratori tedeschi né i lavoratori frontalieri possono utilizzare tale capitale per acquistare o far costruire, fuori del territorio tedesco, un alloggio e che l'art. 92a dell'EStG non riguarda direttamente i non residenti, tuttavia questi ultimi sono, più spesso dei residenti, interessati all'acquisto di una casa situata fuori del territorio tedesco (v., in tal senso, sentenza Ritter-Coulais, cit., punto 36).

80 Ne consegue che l'art. 92a de l'EStG riserva ai lavoratori frontalieri un trattamento meno vantaggioso di quello di cui godono i lavoratori residenti in Germania e che questo costituisce, conseguentemente, una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità.

81 Occorre ora esaminare se il trattamento sfavorevole dei lavoratori frontalieri sia giustificato dall'obiettivo consistente nel garantire un'offerta adeguata di alloggi e a tutelare il regime di previdenza sociale nazionale, come deduce la Repubblica federale di Germania.

82 Con riguardo, in primo luogo, all'obiettivo diretto a garantire un'offerta sufficiente di alloggi, occorre rilevare che, anche a voler ritenere che un siffatto obiettivo costituisca una ragione imperativa di interesse generale, il requisito, previsto dall'art. 92a dell'EStG, secondo cui l'alloggio da acquistare o da costruire deve essere situato sul territorio tedesco, eccede, in ogni caso, quanto necessario per raggiungere l'obiettivo perseguito, atteso che tale obiettivo è ugualmente raggiunto se i lavoratori frontalieri continuano a fissare il loro domicilio sul territorio di un altro Stato membro anziché sul territorio tedesco (v., in tal senso, sentenza 17 gennaio 2008, causa C-152/05, Commissione/Germania, Racc. pag. I-39, punti 27 e 28).

83 Peraltro, l'argomento dello Stato convenuto attinente al rischio di conflitto con la politica degli alloggi di altri Stati membri non può essere accolto, in quanto un rischio siffatto non è stato dimostrato nel caso di specie, atteso che la Repubblica federale di Germania si è limitata a indicare in termini generali che un ampliamento della possibilità di utilizzare il capitale della pensione integrativa per l'acquisto o la costruzione di un alloggio sul territorio di altri Stati membri rischierebbe di perturbare la loro politica degli alloggi.

84 Con riguardo, in secondo luogo, alla tutela del sistema di previdenza sociale, emerge dalla sentenza 11 gennaio 2007, causa C-208/05, ITC (Racc. pag. I-181, punto 43), che il rischio di un grave pregiudizio per l'equilibrio economico di un sistema previdenziale può costituire un motivo imperativo di interesse generale. Tuttavia, un rischio siffatto non è stato dimostrato nel caso di specie. La Repubblica federale di Germania, infatti, si è limitata ad affermare che, se i beneficiari dispongono di un alloggio di cui sono proprietari, non rischiano durante la loro pensione di dover sopportare canoni di locazione e non dovranno ricorrere a prestazioni previdenziali. Inoltre, tale obiettivo può essere conseguito nello stesso modo se il capitale della pensione integrativa può essere utilizzato per l'acquisto di un alloggio fuori del territorio tedesco.

85 Risulta dalle suesposte considerazioni che il presente motivo è fondato e che la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 39 CE e dell'art. 7 del regolamento n. 1612/1968, non riconoscendo ai lavoratori frontalieri il diritto di utilizzare il capitale sovvenzionato per l'acquisto o la costruzione di un alloggio a fini abitativi del proprietario se il detto alloggio non è situato in Germania.

Sulla terza censura

Argomenti delle parti

86 La Commissione ritiene che l'obbligo di rimborsare il premio previdenziale integrativo nell'ipotesi di cessazione dall'assoggettamento integrale all'imposta, conformemente al combinato disposto degli artt. 93-95 dell'EStG, violi l'art. 39 CE e l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68, nonché gli artt. 12 CE e 18 CE.

87 Infatti, per quanto riguarda, in primo luogo, la libera circolazione dei lavoratori, la normativa di cui è causa costituirebbe una discriminazione indiretta, in quanto essa si applica a tutti i lavoratori frontalieri e agli altri lavoratori migranti, mentre sono queste due categorie di lavoratori che, a differenza dei lavoratori tedeschi, più frequentemente e in particolare quando lasciano il proprio lavoro per andare a lavorare in un altro Stato membro, rischiano di non essere più integralmente assoggettati ad imposta in Germania. Inoltre, la normativa di cui è causa potrebbe direttamente ridurre il valore del premio per i lavoratori migranti, potendo essi rinunciare sin dall'inizio a chiedere il versamento del premio stesso per evitare qualsivoglia successivo rimborso.

88 La Commissione deduce parimenti che le disposizioni di cui è causa costituiscono un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori. Riferendosi, a titolo di raffronto, alla sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (Racc. pag. I-2409), essa

fa valere che i lavoratori che esercitano la propria attività in Germania, ma risiedono fuori di tale Stato membro, si trovano in una situazione meno favorevole di quelli che continuano a risiedere sul territorio nazionale dal momento che, qualora tali primi lavoratori scegliessero di risiedere fuori della Repubblica federale di Germania, tale Stato membro si approprierebbe, allora, di parte dei loro redditi.

89 La differenza tra le due situazioni consistente, per le persone che lasciano la Germania, nel rimborso del premio previdenziale integrativo a far data dalla cessazione dell'assoggettamento integrale all'imposta in tale Stato e, per quelle che restano sul territorio tedesco, nel continuare ad essere tassati sul versamento delle prestazioni, nulla toglierebbe alla tesi della Commissione, dal momento che tale differenza emergerebbe solo dopo diversi decenni e non inciderebbe affatto sull'effetto dissuasivo dell'obbligo di rimborso.

90 La Commissione aggiunge che, anche se le modalità di rimborso possono attenuare il rigore della normativa di cui è causa, esse non incidono sul principio stesso del rimborso del premio.

91 Inoltre, secondo la Commissione, l'assenza di competenza della Repubblica federale di Germania quanto alla tassazione delle prestazioni future versate alle persone che lasciano il territorio nazionale non può essere invocata come una giustificazione relativa alla coerenza fiscale, che è già garantita dalle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione.

92 In secondo luogo, per quanto riguarda l'art. 12 CE, da una parte, la Commissione ritiene che l'obbligo di rimborso costituisca una discriminazione dissimulata in contrasto con tale articolo, dato che essa incide principalmente su soggetti che non sono cittadini nazionali. Tale conclusione si fonderebbe sul rilievo secondo cui, all'atto della cessazione della loro attività in Germania, sono principalmente i lavoratori non nazionali ad essere indotti a lasciare tale Stato membro, generalmente per rientrare nel loro Stato di origine, mentre è poco frequente che i lavoratori nazionali decidano di

trascorrere il periodo del loro collocamento a riposo all'estero. D'altra parte, l'art. 18 CE risulterebbe parimenti violato. L'obbligo di rimborso dissuaderebbe i cittadini dell'Unione europea, indipendentemente dalla loro nazionalità, ivi compresi, sotto questo profilo, i cittadini tedeschi, dal trasferire la loro residenza in un altro Stato membro.

93 La Repubblica federale di Germania contesta che l'art. 95 dell'EStG violi il principio della libera circolazione dei lavoratori nonché gli artt. 12 CE e 18 CE.

94 Essa sostiene, anzitutto, che l'obbligo di rimborso in caso di cessazione dell'assoggettamento integrale non costituisca un ostacolo effettivo alla libera circolazione dei lavoratori o dei cittadini in base al rilievo che esso non è tale da scoraggiare gli interessati dal procedere ad un trasferimento del luogo di lavoro o del domicilio all'estero. Infatti, il beneficiario del premio dovrebbe unicamente rimborsare il premio previsto dagli artt. 79 e segg. dell'EStG nonché le riduzioni di imposta risultanti dalla deduzione a titolo di oneri straordinari previste dall'art. 10a dell'EStG. Non sarebbe prevista alcuna altra «tassazione in uscita», contrariamente a quella che ha costituito l'oggetto delle sentenze de Lasteyrie du Saillant, cit., e 7 settembre 2006, causa C-470/04, N (Racc. pag. I-7409).

95 La Repubblica federale di Germania aggiunge che, conformemente all'art. 95, n. 2, dell'EStG, il rimborso può, su domanda del contribuente, essere differito sino all'inizio del versamento delle prestazioni relative al contratto di previdenza integrativa e che può effettuarsi ratealmente fino a un massimo del 15 % delle pensioni versate ai sensi di detto contratto, il che conferirebbe al contribuente la possibilità di trasferire il proprio luogo di lavoro e il proprio domicilio senza oneri finanziari diretti. Inoltre, l'interessato sarebbe liberato dell'obbligo di rimborso, nel momento in cui sia nuovamente integralmente assoggettato all'imposta tedesca. Lo Stato convenuto deduce dalla sentenza N, citata supra, che una moratoria sui pagamenti senza costituzione di garanzia può rimuovere il carattere restrittivo di un obbligo di pagamento connesso al fatto di lasciare il proprio territorio.

96 La Repubblica federale di Germania fa quindi valere, richiamando a sostegno vari esempi, che la perdita dello status di contribuente integralmente assoggettato all'imposta non implica né per il lavoratore frontaliero né per il cittadino svantaggi

finanziari tali da giustificare l'esistenza di una discriminazione dissimulata. Infatti, se è pur vero che i beneficiari, per i quali venga meno l'assoggettamento integrale all'imposta tedesca, devono rimborsare l'incentivo fiscale percepito, essi non sarebbero tuttavia tassati a posteriori sulle prestazioni percepite in base al contratto di previdenza integrativa alle quali avrebbero diritto sulla base dei versamenti effettuati sino al termine del loro assoggettamento. L'obbligo di rimborso sarebbe compensato da vantaggi fiscali quantomeno equivalenti.

97 Infine, in subordine, l'art. 95 dell'EStG sarebbe giustificato da esigenze di coerenza fiscale.

Giudizio della Corte

98 In primo luogo, con riguardo al capo della censura attinente al carattere discriminatorio dell'obbligo di rimborso in caso di cessazione dell'assoggettamento integrale all'imposta, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza, l'art. 12 CE, che enuncia il principio generale del divieto di discriminazioni fondate sulla nazionalità, tende ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato CE non stabilisce regole specifiche di non discriminazione (v., in particolare, sentenze 30 maggio 1989, causa 305/87, Commissione/Grecia, Racc. pag. 1461, punti 12 e 13, nonché 11 ottobre 2007, causa C-443/06, Hollmann, Racc. pag. I-8491, punto 28).

99 Orbene, il principio di non discriminazione è stato attuato, nel settore della libera circolazione dei lavoratori, dall'art. 39 CE e dall'art. 7 del regolamento n. 1612/68 (v., in tal senso, sentenza 17 luglio 2008, causa C-94/07, Raccanelli, Racc. pag. I-5939, punto 45).

100 Conseguentemente, è alla luce di tali due ultime disposizioni che occorre comparare il trattamento applicato ai lavoratori che restino sul territorio tedesco con quello applicato ai lavoratori che lascino detto territorio.

101 Ai sensi del combinato disposto degli artt. 93-95 dell'EStG, il beneficiario del premio che lasci il domicilio o la residenza abituale sul territorio nazionale e, pertanto, non sia più interamente soggetto ad imposta deve rimborsare il premio previdenziale integrativo conseguito e, eventualmente, le deduzioni a titolo di oneri straordinari di cui all'art. 10a dell'EStG.

102 Orbene, occorre rilevare che, nel caso di specie, i lavoratori migranti, che sono generalmente cittadini stranieri, lasciano più facilmente il territorio tedesco per andare a lavorare e stabilire la propria residenza in un altro Stato membro e, dunque, è più facile che non siano più assoggettati integralmente all'imposta tedesca. I lavoratori stranieri sono, conseguentemente, più facilmente oggetto di un trattamento sfavorevole rispetto ai lavoratori tedeschi.

103 Inoltre, le disposizioni controverse possono ridurre il valore del premio per i soli lavoratori migranti. Infatti, non può escludersi che i lavoratori migranti, volendo evitare qualsivoglia rimborso successivo del premio previdenziale integrativo al termine del loro assoggettamento integrale all'imposta tedesca, rinuncino direttamente alla concessione del premio stesso. In tal caso, ogni compensazione della futura diminuzione del livello della pensione obbligatoria tedesca resta pertanto esclusa.

104 Ne consegue che le disposizioni controverse costituiscono una discriminazione indiretta nei confronti dei lavoratori migranti.

105 Tale rilievo non può essere rimesso in discussione dalla circostanza, dedotta dalla Repubblica federale di Germania, che le prestazioni versate successivamente a titolo di previdenza integrativa non sono imponibili in Germania quando i lavoratori lasciano il

territorio tedesco. Infatti, tale circostanza è inconferente dal momento che la competenza per tassare tali prestazioni è stata concessa ad altri Stati membri in forza di convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione concluse tra detti Stati membri e la Repubblica federale di Germania, come quest'ultima del resto riconosce. Peraltro, il fatto che, per i lavoratori che rimangano sul territorio tedesco, la tassazione delle prestazioni si verifichi, eventualmente, solo dopo diversi decenni non è comparabile con l'obbligo di rimborso dalla cessazione dell'assoggettamento integrale all'imposta tedesca che incombe su coloro che lascino detto territorio.

106 In secondo luogo, con riguardo al capo della censura attinente al carattere dissuasivo dell'obbligo di rimborso in caso di cessazione dell'assoggettamento integrale all'imposta tedesca, occorre anzitutto ricordare che, secondo costante giurisprudenza, l'art. 18 CE, il quale enuncia in chiave generale il diritto, per ogni cittadino dell'Unione, di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, trova specifica riconferma nell'art. 39 CE per quanto riguarda la libera circolazione dei lavoratori (sentenza Hendrix, cit., punto 61 e giurisprudenza citata).

107 Va poi aggiunto che disposizioni che impediscano ad un cittadino di uno Stato membro di lasciare il suo Stato d'origine per esercitare il suo diritto di libera circolazione, o che lo dissuadano dal farlo, costituiscono ostacoli a tale libertà anche se si applicano indipendentemente dalla cittadinanza dei lavoratori interessati (v. in tal senso, sentenze ITC, cit., punto 33, e 26 ottobre 2006, causa C-345/05, Commissione/Portogallo, Racc. pag. I-10633, punto 16).

108 Infatti, sarebbe incompatibile con il diritto alla libera circolazione che ad un lavoratore o a colui che sia alla ricerca di un'occupazione potesse essere applicato, nello Stato membro di cui sia cittadino, un trattamento meno favorevole di quello di cui beneficerebbe se non avesse usufruito delle facilitazioni concesse dal Trattato in materia di circolazione (sentenza ITC, cit., punto 34).

109 Atteso che le disposizioni controverse impongono ai beneficiari di rimborsare, alla cessazione dell'assoggettamento integrale all'imposta tedesca, il premio previdenziale integrativo percepito da tale Stato, ogni lavoratore tedesco che intenda far uso del suo diritto alla libera circolazione ai sensi dell'art. 39 CE e, in particolare, di quello di istallarsi in un altro Stato membro, si trova, conseguentemente, in una situazione meno favorevole rispetto a un lavoratore che mantenga la propria residenza sul territorio nazionale e continui ad essere assoggettato integralmente all'imposta tedesca. Tale differenza di trattamento è tale da scoraggiare i lavoratori di cittadinanza tedesca dall'esercitare un'attività professionale fuori del territorio nazionale.

110 L'esame delle modalità di rimborso previste dalle disposizioni controverse conferma tale conclusione, contrariamente a quanto dedotto dallo Stato convenuto. Da una parte, se tali modalità possono, certamente, attenuare il rigore della normativa, esse continuano tuttavia ad incidere sui lavoratori che cessano di essere assoggettati integralmente all'imposta tedesca per il solo fatto del trasferimento della loro residenza in un altro Stato membro. D'altra parte, benché sia possibile beneficiare di una moratoria sui pagamenti senza interessi sino all'inizio della fase della liquidazione delle prestazioni, l'ottenimento di tale moratoria non è automatico, bensì subordinato ad una domanda del beneficiario. Inoltre, se la moratoria può essere prorogata dopo l'inizio della fase della liquidazione, tale proroga è assoggettata alla condizione che sia rimborsato un importo pari almeno al 15 % delle prestazioni versate ai sensi del contratto di previdenza integrativa. Tali modalità di rimborso producono un effetto restrittivo in quanto esse privano il beneficiario del premio previdenziale integrativo del godimento di un vantaggio sociale (v., in tal senso, sentenza N, cit., punto 36).

111 Del pari, la circostanza invocata dalla Repubblica federale di Germania secondo cui, in forza dell'art. 95, n. 3, dell'EStG, l'importo da rimborsare oggetto di moratoria di pagamento è liberato nel momento in cui l'interessato riassuma lo status di contribuente integralmente assoggettato corrobora l'effetto dissuasivo delle disposizioni controverse. Infatti, detto art. 95, n. 3, non fa venir meno l'effetto dissuasivo incidendo sui lavoratori che soggiornano stabilmente in un altro Stato membro dal momento che, anche se l'importo da rimborsare è liberato quando essi riassumono il loro status di contribuente integralmente assoggettato, essi hanno definitivamente perso gli importi del premio già rimborsati.

112 Ciò premesso, l'obbligo di rimborso risultante dal combinato disposto degli artt. 93-95 dell'EStG è tale da ostacolare la libera circolazione dei lavoratori.

113 La Repubblica federale di Germania deduce, inoltre, che l'obbligo di rimborso si giustifica in considerazione della coerenza del suo sistema fiscale. Orbene, dal momento che la coerenza fiscale è garantita sulla base di convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione concluse tra tale Stato e altri Stati membri, la Repubblica federale di Germania non può avvalersi utilmente di tale giustificazione (v., in tal senso, sentenza Wielockx, cit., punto 25).

114 Ne consegue che le disposizioni controverse sono in contrasto con l'art. 39 CE e con l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

115 Con riferimento ai soggetti non economicamente attivi, questa stessa conclusione si impone per identità di motivi con riguardo al rilievo relativo alla violazione dell'art. 18 CE.

116 Risulta dalle suesposte considerazioni che il terzo motivo è fondato e che, conseguentemente, la Repubblica federale di Germania, imponendo, ai sensi degli artt. 93-95 dell'EStG, il rimborso del premio in caso di cessazione dell'assoggettamento integrale all'imposta tedesca, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 18 CE e 39 CE nonché dell'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/1968.

Sulle spese

117 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, la Repubblica federale di Germania, rimasta soccombente, dev'essere condannata alle spese.

Per questi motivi la Corte (Seconda Sezione) dichiara e statuisce:

1) **La Repubblica federale di Germania, avendo istituito e mantenuto le disposizioni in materia di pensioni integrative di cui agli artt. 79-99 dell'Einkommensteuergesetz (legge federale relativa all'imposta sul reddito), è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 39 CE e dell'art. 7, n. 2, del regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità, nonché dell'art. 18 CE, nella parte in cui tali disposizioni:**

   — **negano ai lavoratori frontalieri e ai loro coniugi il beneficio del premio previdenziale integrativo qualora non siano integralmente assoggettati ad imposta in detto Stato membro;**

   — **vietano ai lavoratori frontalieri di utilizzare il capitale sovvenzionato per l'acquisto o la costruzione di un alloggio di proprietà a fini abitativi qualora il detto alloggio non sia situato in Germania, e**

— **prevedono il rimborso di detto premio in caso di cessazione dell'assoggettamento integrale ad imposta nello stesso Stato membro.**

2) La Repubblica federale di Germania è condannata alle spese.

Firme