SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)
12 luglio 2005 *

Nel procedimento C-403/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con decisione 22 luglio 2003, pervenuta in cancelleria il 29 settembre 2003, nella causa tra

Egon Schempp

e

Finanzamt München V,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans e A. Rosas, presidenti di sezione, dai sigg. C. Gulmann, J.-P. Puissochet, A. La Pergola, R. Schintgen, dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits e A. Ó Caoimh (relatore), giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. L.A. Geelhoed
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. Schempp, dal sig. J. Seest, Rechtsanwalt;

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

— per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re H.G. Sevenster e C.A.H.M. ten Dam, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. K. Gross e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 gennaio 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

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

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone il sig. Schempp al Finanzamt München V (in prosieguo: il «Finanzamt») in merito al rifiuto di quest'ultimo di considerare l'assegno alimentare versato dal sig. Schempp alla sua ex moglie residente in Austria come spesa particolare deducibile dall'imposta sul reddito.

Contesto normativo

3 In forza dell'art. 10, n. 1, punto 1, della legge relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz; in prosieguo: l'«EStG»), le seguenti spese costituiscono «spese particolari» quando non sono né oneri né spese professionali:

«Gli assegni alimentari versati al coniuge separato o all'ex coniuge e soggetti ad un obbligo tributario illimitato, se il prestatario ne presenta domanda con l'accordo del beneficiario, fino a concorrenza di DEM 27 000 nell'anno civile. La domanda può essere presentata soltanto per un anno civile e non può essere ritirata (...)».

4 In forza dell'art. 22, punto 1a, dell'EStG, gli importi che possono essere dedotti da chi versa gli assegni alimentari rientrano nel reddito imponibile del beneficiario, secondo il cosiddetto principio di «corrispondenza». La deduzione che può operare il detto debitore non è subordinata alla condizione che il beneficiario sia effettivamente soggetto ad imposta per tali somme. Tuttavia, qualora il beneficiario debba pagare imposte sugli alimenti che riceve, in base al diritto civile spetta a chi è tenuto a pagare gli alimenti sopportarne l'onere.

5 Ai sensi dell'art. 1a, n. 1, punto 1, dell'EStG:

«Le spese alimentari versate all'ex coniuge o al coniuge separato (art. 10, n. 1, punto 1) sono del pari deducibili quali spese particolari se il beneficiario non è soggetto ad un obbligo tributario illimitato. Tuttavia, il beneficiario deve avere il domicilio o la residenza sul territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea o di uno Stato cui si applica l'accordo sullo Spazio economico europeo. L'imposizione degli assegni alimentari nelle mani del beneficiario deve peraltro essere attestata dal fisco straniero competente in materia (...)».

6 Conformemente all'art. 52, n. 2, dell'EStG, tale disposizione deve applicarsi alla Repubblica d'Austria a partire dal periodo d'imposizione corrispondente al 1994, poiché detto Stato ha aderito il 1° gennaio del detto anno all'accordo sullo Spazio economico europeo.

Causa principale e questioni pregiudiziali

7 Il sig. Schempp, cittadino tedesco residente in Germania, versa, a seguito del suo divorzio, un assegno alimentare all'ex moglie residente in Austria.

8 Nelle sue dichiarazioni relative agli esercizi 1994-1997, il sig. Schempp ha cercato di dedurre tale assegno alimentare, conformemente al disposto dell'art. 1a, n. 1,

punto 1, prima e seconda frase, dell'EStG. Tuttavia, nei suoi avvisi d'imposta relativi ai redditi dal 1994 al 1997, il Finanzamt gli ha rifiutato detta deduzione, in quanto egli non aveva ricevuto un attestato del fisco austriaco che provasse che l'ex moglie era stata soggetta ad imposta in Austria per il detto assegno alimentare, così come previsto dalla terza frase dello stesso art. 1a, n. 1, punto 1.

9 Nella specie, il sig. Schempp non ha potuto produrre tale attestazione, poiché il diritto tributario austriaco esclude per principio l'imposizione sugli assegni alimentari, nonché del resto la deduzione dei versamenti effettuati a tale titolo. Tuttavia, dal fascicolo risulta che il sig. Schempp avrebbe potuto dedurre l'intero assegno alimentare versato alla sua ex moglie se questa fosse stata residente in Germania. L'ex moglie, dal canto suo, non avrebbe in tal caso pagato alcuna imposta sul detto assegno, in quanto il suo reddito è inferiore al minimo imponibile in Germania.

10 Considerando che la regolamentazione tedesca di cui trattasi è incompatibile con gli art. 12 CE e 18 CE, il sig. Schempp ha presentato reclami contro gli avvisi d'imposta del Finanzamt. Questo ha rigettato tali reclami con decisione 27 luglio 1999.

11 A seguito del rigetto da parte del Finanzgericht di Monaco di Baviera del ricorso proposto dal sig. Schempp contro la detta decisione, quest'ultimo ha proposto un procedimento in cassazione («Revision») dinanzi al giudice del rinvio. Ritenendo che detta causa sollevi questioni di interpretazione del diritto comunitario, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 12 CE vada interpretato nel senso che si oppone agli artt. 1a, n. 1, punto 1, e 10, n. 1, punto 1, dell'EStG, secondo cui un contribuente residente in

Germania non può dedurre gli assegni alimentari versati all'ex moglie che abita in Austria, mentre sarebbe legittimato a farlo qualora la stessa fosse ancora residente in Germania.

2) In caso di soluzione negativa della prima questione: se l'art. 18, n. 1, CE debba essere interpretato nel senso che si oppone agli artt. la, n. 1, punto 1, e 10, n. 1, punto 1, dell'EStG, secondo cui un contribuente residente in Germania non può dedurre gli assegni alimentari versati alla ex moglie residente in Austria, mentre sarebbe legittimato a farlo qualora la stessa fosse ancora residente in Germania».

Sulle questioni pregiudiziali

12 Con le sue questioni il giudice a quo chiede, in sostanza, se gli artt. 12, primo comma, CE e 18, n. 1, CE debbano essere interpretati nel senso che ostano a che un contribuente residente in Germania non possa, in forza della regolamentazione nazionale di cui trattasi nella causa principale, dedurre dal suo reddito imponibile in detto Stato membro l'assegno alimentare versato alla sua ex moglie residente in Austria, mentre egli sarebbe stato legittimato a farlo se questa risiedesse ancora in Germania.

13 In limine, si deve esaminare se la situazione oggetto della causa principale rientri nella sfera di applicazione del diritto comunitario.

14 A questo proposito occorre ricordare che l'art. 12, primo comma, CE vieta, nel campo di applicazione del Trattato e senza pregiudizio delle disposizioni dallo stesso previsto, ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità.

15 Per valutare la sfera d'applicazione del Trattato ai sensi del detto articolo, occorre interpretare quest'ultimo in combinato disposto con il Trattato sulla cittadinanza dell'Unione. Infatti, lo status di cittadino dell'Unione è destinato ad essere lo status fondamentale dei cittadini degli Stati membri e consente a chi fra di loro si trovi nella stessa situazione di ottenere, indipendentemente dalla cittadinanza e fatte salve le eccezioni a tal riguardo espressamente previste, il medesimo trattamento giuridico (sentenze 20 settembre 2001, causa C-184/99, Grzelczyk, Racc. pag. I-6193, punti 30 e 31; 2 ottobre 2003, causa C-148/02, Garcia Avello, Racc. pag. I-11613, punti 22 e 23, e 15 marzo 2005, causa C-209/03, Bidar, Racc. pag. I-2119, punto 31).

16 Ai sensi dell'art 17, n. 1, CE, è cittadino dell'Unione chiunque abbia la cittadinanza di uno Stato membro. Avendo la cittadinanza tedesca, il sig. Schempp beneficia quindi di tale status.

17 Come la Corte ha già affermato, l'art. 17, n. 2, CE ricollega allo status di cittadino dell'Unione i doveri e i diritti contemplati dal Trattato, tra cui quello di avvalersi dell'art. 12 CE in tutte le situazioni che rientrano nel campo di applicazione ratione materiae del diritto comunitario (v. sentenza 12 maggio 1998, causa C-85/96, Martínez Sala, Racc. pag. I-2691, punto 62).

18 Tali situazioni comprendono, in particolare, quelle che rientrano nell'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato e quelle che rientrano nell'esercizio del diritto di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri quale conferito dall'art. 18 CE (sentenza Bidar, citata, punto 33).

19 Anche se, allo stato attuale del diritto comunitario, la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, in particolare delle disposizioni

del Trattato relative al diritto riconosciuto a qualsiasi cittadino dell'Unione di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, astenendosi, di conseguenza, da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza (v., in questo senso, sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punti 21 e 26, e 12 dicembre 2002, causa C-385/00, De Groot, Racc. pag. I-11819, punto 75).

20 Tuttavia, risulta del pari dalla giurisprudenza che la cittadinanza dell'Unione di cui all'art. 17 CE non ha lo scopo di estendere la sfera di applicazione rationae materiae del Trattato a situazioni nazionali che non abbiano alcun collegamento con il diritto comunitario (sentenze 5 giugno 1997, cause riunite C-64/96 e C-65/96, Uecker e Jacquet, Racc. pag. I-3171, punto 23, e Garcia Avello, citata, punto 26).

21 Secondo i governi tedesco e olandese, la causa principale rientra in tale situazione. Infatti, la parte che si avvale dell'art. 12 CE, nella specie il sig. Schempp, non si sarebbe avvalsa del suo diritto alla libera circolazione contemplato dall'art. 18 CE, diritto di cui si sarebbe avvalsa indubbiamente la sua ex moglie. Tuttavia la causa in esame non riguarderebbe l'imposizione di quest'ultima persona, ma quella del sig. Schempp. Il governo tedesco osserva quindi che, nella causa in esame, l'unico elemento estraneo alla Repubblica federale di Germania è il fatto che il sig. Schempp versi l'assegno alimentare ad una persona residente in un altro Stato membro. Tuttavia, poiché gli assegni alimentari non incidono sugli scambi intracomunitari di beni e di servizi, la fattispecie in esame non rientrerebbe nell'ambito d'applicazione dell'art. 12 CE.

22 A questo proposito si deve osservare che, contrariamente a quanto sostengono i governi tedesco e olandese, la situazione del cittadino di uno Stato membro che, come il sig. Schempp, non si è avvalso del diritto alla libera circolazione non può,

soltanto per questo, essere assimilata ad una situazione puramente interna (v., in tal senso, sentenza 19 ottobre 2004, causa C-200/02, Zhu e Chen, Racc. pag. I-9925, punto 19).

23 Infatti, anche se il sig. Schempp non si è avvalso di tale diritto, è per contro assodato che la sua ex moglie, stabilendo la sua residenza in Austria, ha esercitato il diritto riconosciuto dall'art. 18 CE a qualsiasi cittadino dell'Unione di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio di un altro Stato membro.

24 Orbene, come ha osservato in sostanza l'avvocato generale al paragrafo 19 delle sue conclusioni, poiché, per determinare la detraibilità di un assegno alimentare versato da un contribuente residente in Germania a un beneficiario residente in un altro Stato membro, la regolamentazione nazionale di cui trattasi nella causa principale tiene conto del trattamento fiscale del detto assegno nello Stato membro di residenza del detto beneficiario, ne consegue necessariamente che l'esercizio, nella specie, da parte dell'ex moglie del sig. Schempp del suo diritto di circolare e di soggiornare liberamente in un altro Stato membro ai sensi dell'art. 18 CE è stato tale da influire sulla possibilità per il suo ex coniuge di dedurre dal suo reddito imponibile in Germania l'assegno alimentare versatole.

25 Da quanto precede risulta che, poiché l'esercizio da parte dell'ex moglie del sig. Schempp di un diritto riconosciuto dall'ordinamento giuridico comunitario ha inciso sul diritto alla deduzione del ricorrente nella causa principale nello Stato membro di sua residenza, una situazione del genere non può essere considerata come una situazione interna priva di qualsiasi collegamento con il diritto comunitario.

26 Occorre quindi esaminare se gli artt. 12 CE e 18 E ostino a che le autorità tributarie tedesche rifiutino la deduzione dell'assegno alimentare versato dal sig. Schempp alla sua ex moglie residente in Austria.

Sull'applicazione dell'art. 12 CE

27 Nella specie, è assodato che, se l'ex moglie del sig. Schempp fosse stata residente in Germania, quest'ultimo sarebbe stato legittimato a dedurre l'assegno alimentare versatole. Risiedendo però quest'ultima in Austria, la deduzione è stata rifiutata al sig. Schempp dalle autorità tributarie tedesche.

28 Per giurisprudenza costante, il principio di non discriminazione richiede che situazioni analoghe non siano trattate in modo diverso, a meno che un siffatto trattamento non sia obiettivamente giustificato (v. sentenza 17 luglio 1997, causa C-354/95, National Farmers' Union e a., Racc. pag. I-4559, punto 61).

29 Si deve quindi esaminare se la situazione del sig. Schempp, che versa un assegno alimentare all'ex moglie residente in Austria senza poterne dedurre l'importo dalla sua dichiarazione sul reddito, possa essere paragonata a quella di una persona che versa siffatte somme all'ex coniuge residente in Germana e fruisce di tale agevolazione fiscale.

30 A questo proposito, va osservato che, in forza dell'art. 1a, n. 1, punto 1, terza frase, dell'EStG, la detraibilità in Germania degli assegni alimentari versati da un contribuente residente in questo Stato membro ad un beneficiario residente in un altro Stato membro è subordinata alla loro imposizione in quest'ultimo Stato membro.

31 Ne consegue che, nella causa principale, gli assegni alimentari non essendo soggetti ad imposta nello Stato membro di residenza dell'ex moglie del sig. Schempp, questi non è stato autorizzato a dedurre l'assegno dai suoi redditi in Germania.

32 Di conseguenza, risulta che il trattamento sfavorevole addotto dal sig. Schempp deriva, in realtà, dal fatto che il regime tributario applicabile agli assegni alimentari nello Stato membro di residenza della sua ex moglie è diverso da quello adottato dallo Stato membro in cui egli risiede.

33 Come osserva il governo olandese, se l'ex moglie avesse scelto di risiedere in uno Stato membro nel quale gli assegni alimentari, contrariamente alla situazione che si verifica in Austria, sono soggetti ad imposta, come nei Paesi Bassi, il sig. Schempp sarebbe stato legittimato, in base alla normativa nazionale di cui trattasi nella causa in esame, a dedurre i versamenti effettuati a tale titolo alla sua ex moglie.

34 Orbene, da giurisprudenza costante risulta che l'art. 12 CE non riguarda le eventuali disparità di trattamento che possono derivare, per le persone e per le imprese soggette al diritto comunitario, dalle divergenze esistenti tra le legislazioni dei vari

Stati membri, dal momento che ciascuna di dette legislazioni si applica a chiunque sia ad essa soggetto, secondo criteri oggettivi e indipendentemente dalla nazionalità (v., in tal senso, sentenza 9 settembre 2003, causa C-137/00, Milk Marque e National Farmers' Union, Racc. pag. I-7975, punto 124 e la giurisprudenza ivi citata).

35 Ne consegue che, contrariamente a quanto fatto valere dal sig. Schempp, il versamento di un assegno alimentare a un beneficiario residente in Germania non può essere paragonato al versamento di tale assegno a un beneficiario residente in Austria. Infatti, il beneficiario dell'assegno è soggetto, in ciascuna delle dette due situazioni, per quanto riguarda l'imposizione di detto assegno, ad una normativa tributaria diversa.

36 Di conseguenza, si deve constatare che l'impossibilità per un contribuente residente in Germania di dedurre, in forza dell'art. 1a, n. 1, punto 1, dell'EStG, un assegno alimentare versato alla sua ex moglie residente in Austria non costituisce un trattamento discriminatorio ai sensi dell'art. 12 CE.

37 Secondo il sig. Schempp, la disparità di trattamento oggetto della causa principale risulta tuttavia dal fatto che, mentre la deducibilità dell'assegno alimentare versato a una persona residente in Germania non è subordinata all'imposizione effettiva di questa persona, un'imposizione effettiva del genere è richiesta per ottenere la deducibilità dell'assegno alimentare versato ad una persona residente nel territorio di un altro Stato membro.

38 A questo proposito, si deve tuttavia ricordare che, nell'ambito della causa in esame, il giudice del rinvio vuole sapere dalla Corte unicamente se il diritto comunitario osti

a che un contribuente residente in Germania non possa dedurre l'assegno alimentare versato alla sua ex moglie residente in Austria. Di conseguenza, al fine di fornire al giudice nazionale un'interpretazione utile per la soluzione della causa principale, si deve constatare che il problema sollevato dal sig. Schempp, in quanto esso riguarda il versamento di un assegno alimentare a un beneficiario residente in un altro Stato membro nel quale i detti assegni sono soggetti ad imposta, non si pone nella specie, dato che è pacifico che in Austria gli assegni alimentari non sono in alcun caso soggetti ad imposta.

39 Quanto al fatto pacifico secondo il quale, se l'ex moglie del sig. Schempp avesse risieduto in Germania, quest'ultimo sarebbe stato legittimato a dedurre l'assegno alimentare che le versa, e ciò nonostante il fatto che detto assegno non sarebbe stato in tal caso soggetto ad imposta, essendo il reddito della sua ex moglie in Germania, nel periodo considerato, inferiore ai limiti d'imposizione adottati dalla normativa tributaria tedesca, esso non è tale da rimettere in discussione la conclusione figurante al punto 36 della presente sentenza. Infatti, come giustamente osserva la Commissione delle Comunità europee, la mancanza d'imposizione di un assegno alimentare per tale motivo in Germania non può affatto essere equiparata alla mancanza d'imposizione di tale assegno in Austria a causa del suo carattere non imponibile in questo Stato membro, in quanto sono diverse le conseguenze fiscali legate a ciascuna di tali situazioni per quanto riguarda l'imposizione dei redditi per il contribuente interessato.

Sull'applicazione dell'art. 18 CE

40 Si deve ricordare che, ai sensi dell'art. 18, n. 1, CE, «ogni cittadino dell'Unione ha il diritto di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, fatte salve le limitazioni e le condizioni previste dal (...) trattato e dalle disposizioni adottate in applicazione dello stesso».

41 Nella sua qualità di cittadino di uno Stato membro, e pertanto di cittadino dell'Unione, il sig. Schempp ha il diritto di avvalersi di tale disposizione.

42 Nelle sue osservazioni il sig. Schempp sostiene che l'art. 18, n. 1, CE protegge non soltanto il diritto di circolare e di stabilirsi in altri Stati membri, ma anche quello di scegliere la sua residenza. Fa valere che, poiché l'assegno alimentare non è deducibile dal reddito imponibile quando il beneficiario risiede in un altro Stato membro, il detto beneficiario potrebbe essere soggetto ad una certa pressione che lo indurrebbe a non lasciare la Germania, dando luogo così a una restrizione dell'esercizio dei diritti garantiti dall'art. 18, n. 1, CE. Tale pressione potrebbe manifestarsi molto concretamente al momento di determinare l'importo dell'assegno alimentare, poiché tale determinazione si effettua tenendo conto delle conseguenze tributarie.

43 A questo proposito si deve constatare che, al pari di quanto fatto valere dai governi tedesco e olandese, nonché dalla Commissione, la normativa nazionale di cui trattasi non ostacola affatto il diritto del sig. Schempp, in quanto cittadino dell'Unione, di circolare e di soggiornare in altri Stati membri in forza dell'art. 18, n. 1, CE.

44 È vero, come si è rilevato, che il trasferimento in Austria della residenza della sua ex moglie ha comportato, per il sig. Schempp, conseguenze tributarie sfavorevoli nello Stato membro in cui risiede.

45 Tuttavia, la Corte ha già dichiarato che il Trattato non garantisce al cittadino dell'Unione che il trasferimento delle sue attività in uno Stato membro diverso da

quello in cui risiedeva precedentemente sia neutro sotto il profilo fiscale. Tenuto conto delle differenze tra le legislazioni degli Stati membri in materia, un simile trasferimento può, secondo i casi, essere più o meno favorevole o sfavorevole per i lavoratori sul piano delle imposte indirette (v., in tal senso, sentenza 15 luglio 2004, causa C-365/02, Lindfors, Racc. pag. I-7183, punto 34).

46 Lo stesso principio si applica a fortiori in una situazione come quella di cui trattasi nella causa principale nella quale la persona interessata non ha esercitato direttamente il suo diritto di circolazione, ma si ritiene vittima di una differenza di trattamento a seguito del trasferimento della residenza della sua ex moglie in un altro Stato membro.

47 Di conseguenza, si devono risolvere le questioni sollevate nel senso che gli artt. 12, primo comma, CE, e 18, n. 1, CE devono essere interpretati nel senso che non ostano a che un contribuente residente in Germania non possa, in forza di una normativa nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale, dedurre dal suo reddito imponibile in detto Stato membro l'assegno alimentare versato all'ex moglie residente in un altro Stato membro nel quale l'assegno non è soggetto ad imposta, mentre sarebbe legittimato a farlo se l'ex moglie risiedesse in Germania.

Sulle spese

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

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

Gli artt. 12, primo comma, CE, e 18, n. 1, CE devono essere interpretati nel senso che non ostano a che un contribuente residente in Germania non possa, in forza di una normativa nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale, dedurre dal suo reddito imponibile in detto Stato membro l'assegno alimentare versato all'ex moglie residente in un altro Stato membro nel quale il detto assegno non è soggetto ad imposta, mentre sarebbe legittimato a farlo se l'ex moglie risiedesse in Germania.

Firme