CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate l'11 marzo 1999 *

Indice

I — La normativa tedesca sull'imposta sul reddito I-5454
II — I fatti della causa principale I-5456
III — La questione pregiudiziale I-5457
IV — Il diritto comunitario I-5457
V — Le osservazioni presentate nel procedimento pregiudiziale I-5458
VI — Esame della questione pregiudiziale I-5461
A — Sulla ricevibilità I-5461
B — Nel merito I-5462
a) I limiti imposti agli Stati membri dall'art. 48 del Trattato nell'esercizio del loro potere impositivo in materia di imposte dirette I-5462
b) Soluzione della questione pregiudiziale I-5466
c) Quando si deve considerare che un contribuente non residente percepisce la parte essenziale del suo reddito e la quasi totalità del suo reddito familiare in uno Stato membro I-5472
d) L'incidenza su questa interpretazione della sentenza della Corte nella causa Asscher I-5474
VI — Conclusione I-5477

1. La presente causa riguarda una domanda presentata in Germania da un cittadino olandese che lavora in Germania e risiede, insieme alla moglie, nei Paesi Bassi, volta ad ottenere il riconoscimento del diritto di optare per il regime e l'aliquota dello «splitting» ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Il Finanzgericht di Colonia (Germania) ha proposto una questione pregiudiziale, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, per sapere se le norme del diritto comunitario che disciplinano la libera circolazione dei lavoratori ostino a che il suddetto diritto di opzione, di cui fruiscono, in ogni caso, le coppie residenti in Germania, sia subordinato, per le coppie non residenti, alla condizione che il reddito globale del nucleo familiare sia assoggettato ad imposta in Germania per almeno il 90%, o, altrimenti, che il reddito percepito all'estero dalla coppia ed esente da imposta in Germania non sia superiore a DM 24 000 all'anno.

* Lingua originale: lo spagnolo.

I — La normativa tedesca sull'imposta sul reddito

2. Ai sensi dell'art. 1, n. 1, della legge sull'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz), sono considerati soggetti passivi con obbligo fiscale integrale (imposta calcolata sulla totalità del reddito percepito, a prescindere dal luogo in cui viene ottenuto) le persone fisiche che hanno il proprio domicilio o la propria residenza abituale nel territorio tedesco. Ai sensi del n. 4 dello stesso articolo, sono considerati soggetti passivi con obbligo fiscale parziale (imposta calcolata solo sul reddito generato in Germania) le persone fisiche che non hanno il proprio domicilio o la propria residenza abituale in detto Stato.

3. Di regola l'imposta sui redditi da lavoro dipendente è trattenuta alla fonte dal datore di lavoro sulla retribuzione del lavoratore. Per l'applicazione di tale trattenuta, i lavoratori integralmente soggetti all'imposta sono ripartiti in varie categorie. I celibi e le nubili rientrano nella categoria I. I coniugati, non stabilmente separati, rientrano nella categoria III e hanno diritto ad optare per l'imposizione congiunta, con l'applicazione del regime e dell'aliquota dello «splitting», a condizione di essere entrambi residenti in Germania. I lavoratori parzialmente soggetti all'imposta rientrano, indipendentemente dallo stato civile, nella categoria I.

4. A seguito della modifica legislativa introdotta nel 1996 allo scopo di adeguare il regime tributario dell'imposta sul reddito dei contribuenti non residenti alla giurisprudenza della Corte, in particolare alle sentenze Schumacker [1] e Wielockx [2], le persone coniugate che non hanno il proprio domicilio o la propria residenza abituale in Germania, indipendentemente dalla cittadinanza, possono essere trattate, su richiesta, come contribuenti con obbligo fiscale integrale se il loro reddito globale annuo è assoggettato per almeno il 90% all'imposta sul reddito tedesca, oppure se il reddito percepito all'estero ed esente da imposta in Germania non eccede i DM 12 000.

5. Tuttavia, il contribuente cittadino di uno Stato membro dell'Unione o di uno Stato cui si applichi l'Accordo sullo Spazio economico europeo [3], domiciliato in uno di tali Stati, può essere equiparato al soggetto passivo con obbligo fiscale integrale e, in quanto tale, avere il diritto di optare per l'imposizione congiunta e figurare nella categoria III ai fini della trattenuta alla fonte se sono soddisfatte le condizioni seguenti:

— che il coniuge abbia il proprio domicilio o la propria residenza abituale nel territorio di un altro Stato membro

1 — Sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93 (Racc. pag. I-225).

2 — Sentenza 11 agosto 1995, causa C-80/94 (Racc. pag. I-2493).

3 — Accordo sullo Spazio economico europeo, approvato con decisione del Consiglio e della Commissione 13 dicembre 1993, 94/1/CECA, CE, relativa alla conclusione dell'accordo sullo Spazio economico europeo tra le Comunità europee, i loro Stati membri e la Repubblica d'Austria, la Repubblica di Finlandia, la Repubblica d'Islanda, il Principato del Liechtenstein, il Regno di Norvegia, il Regno di Svezia e la Confederazione elvetica (GU 1994, L 1, pag. 1).

dell'Unione o di uno Stato cui si applichi l'Accordo sullo Spazio economico europeo, e

— che almeno il 90% del reddito globale annuo della coppia sia assoggettato all'imposta tedesca, oppure che il reddito percepito all'estero ed esente da imposta in Germania non sia superiore, nello stesso periodo, a DM 24 000.

In tal caso, anche il coniuge è considerato come soggetto passivo con obbligo fiscale integrale, con l'applicazione del regime e dell'aliquota dello «splitting» ai fini del calcolo dell'imposta. Tale regime, la cui applicazione si limita alle coppie coniugate, parte dal presupposto che ciascuno dei coniugi abbia contribuito per la metà al reddito globale soggetto a imposta. Per determinare l'imposta si sommano le basi imponibili di entrambi i coniugi, si divide il risultato per due, si applica a una metà la formula matematica stabilita dalla legge e si moltiplica il risultato per due. Il totale così ottenuto corrisponde all'imposta a carico dei coniugi.

L'applicazione di questo regime comporta il riconoscimento di taluni vantaggi fiscali riguardanti la detrazione di spese connesse alla situazione personale e familiare della coppia (per esempio, la detrazione del doppio dell'importo forfettario corrispondente alle spese previdenziali, la detrazione delle spese per la consulenza di commercialisti e delle spese per la formazione professionale), a prescindere da quale dei due coniugi ne abbia beneficiato o le abbia sostenute.

Quando solo uno dei coniugi percepisce un reddito o quando la differenza di reddito tra i due coniugi è elevata, questo regime permette un'attenuazione dell'effetto progressivo dell'imposta. Per contro, i vantaggi risultano praticamente nulli quando i redditi dei coniugi sono pressoché equivalenti.

6. Il regime è stato adottato in conseguenza di una sentenza del Bundesverfassungsgericht del 1957 e si basa sulla norma fondamentale, enunciata all'art. 6 della Costituzione tedesca (Grundgesetz), che pone la famiglia sotto la tutela speciale dello Stato. Tale sentenza stabilisce che i coniugi non possono essere assoggettati a oneri fiscali superiori a quelli gravanti sulle persone non coniugate per il solo effetto del matrimonio. Dal momento che in caso di imposizione congiunta i redditi dei coniugi vengono calcolati congiuntamente ed imputati cumulativamente ai coniugi, i quali vengono poi trattati come una sola unità contributiva, l'effetto progressivo dell'aliquota avrebbe come conseguenza, se non si

applicasse il regime dello «splitting» — che consente di attenuare detto effetto progressivo —, un onere fiscale superiore a quello gravante su di essi in caso di imposizione individuale. Per questo motivo il legislatore tedesco ha riconosciuto ai coniugi il diritto di scegliere tra l'imposizione individuale e l'imposizione congiunta [4].

II — I fatti della causa principale

7. Il signor Gschwind, ricorrente nella causa principale, è un cittadino olandese che risiede, assieme alla moglie e al figlio, nato nel 1992 nei Paesi Bassi, in una località prossima al confine tedesco. Nel 1991 e 1992, anni cui si riferiscono gli avvisi di liquidazione dell'imposta sul reddito trasmessi dall'amministrazione convenuta, il ricorrente si spostava quotidianamente ad Aquisgrana dove svolgeva il proprio lavoro. I redditi provenienti da questa attività lavorativa subordinata, che costituiscono l'unico reddito da lui percepito a titolo individuale negli anni controversi, erano soggetti ad imposizione in Germania in forza dell'art. 10, n. 1, della Convenzione stipulata dalla Germania e dai Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione. Nello stesso periodo la moglie era occupata nei Paesi Bassi, dove era considerata come persona fisica integralmente soggetta ad imposta in tale Stato.

8. Dal momento che le norme introdotte nel 1996 possono essere applicate con effetto retroattivo in tutti i casi non ancora definiti e consentono ai contribuenti coniugati non residenti, su richiesta e in talune circostanze, di essere trattati come persone fisiche integralmente soggette ad imposta, il signor Gschwind ha chiesto all'amministrazione tributaria convenuta l'imposizione congiunta in Germania dei suoi redditi e di quelli della moglie relativamente agli anni 1991 e 1992, con l'applicazione del regime e dell'aliquota dello «splitting». La richiesta è stata respinta ed è stata applicata l'aliquota di base, in quanto non erano soddisfatte le condizioni previste dalla normativa tributaria, ovvero che il reddito globale della coppia fosse assoggettato per almeno il 90% all'imposta tedesca, oppure che il reddito complessivo percepito all'estero dalla coppia ed esente da imposta in Germania non fosse superiore al limite assoluto di DM 24 000 all'anno.

9. I reclami presentati dal signor Gschwind sono stati respinti dall'amministrazione convenuta, in quanto il tenore della legge ostava a che si riconoscesse ai coniugi Gschwind il diritto di optare per il regime e l'aliquota dello «splitting». Con il ricorso proposto dinanzi al Finanzgericht di Colo-

4 — Vorrei segnalare che, sebbene la formula dello «splitting» possa recare vantaggi economici a determinati contribuenti, essa sembra aver perso credibilità sul terreno scientifico, in particolare sotto il profilo della giustizia tributaria. Tra le discriminazioni più significative dello «splitting» si citano: quella dei celibi e delle nubili rispetto alle coppie coniugate, quella dei redditi bassi rispetto ai redditi più elevati e quella della lavoratrice coniugata rispetto alla donna coniugata che non lavora. V. M.T. Soler Roch, M.T.: «Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares», in *Revista Española de Derecho Financiero*, 1990, n. 66, pagg. 193 e ss., in particolare pag. 209, e la giurisprudenza citata dall'autrice.

nia, il ricorrente ha reiterato la sua domanda [5].

III — La questione pregiudiziale

10. Al fine di risolvere la controversia, il giudice nazionale ha deciso di sospendere il procedimento e ha sottoposto alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia in contrasto con l'art. 48 del Trattato CE il fatto che, a norma del combinato disposto dell'art 1, n. 3, seconda frase, e dell'art 1 a, n. 1, punto 2, dell'Einkommensteuergesetz (legge tedesca relativa all'imposta sul reddito), un cittadino olandese che percepisce nella Repubblica federale di Germania redditi imponibili da lavoro subordinato, senza avere il proprio domicilio o la propria residenza abituale nel territorio di tale Stato, e la moglie convivente, da lui non stabilmente separata, che parimenti non ha il proprio domicilio o la propria residenza abituale nel territorio di tale Stato e percepisce redditi all'estero, non vengano trattati, ai fini dell'applicazione dell'art. 26, n. 1, prima frase, dell'Einkommensteuergesetz (ossia la determinazione della base imponibile comune), come persone integralmente soggette all'imposta sul reddito in quanto il reddito complessivo percepito dai coniugi nel corso dell'anno civile non è stato assoggettato per almeno il 90% all'imposta sul reddito tedesca e i loro redditi non soggetti all'imposta sul reddito tedesca ammontano ad oltre DM 24 000».

IV — Il diritto comunitario

11. Il giudice nazionale chiede alla Corte di interpretare l'art. 48 del Trattato, il quale,

5 — Il ricorrente indica nel ricorso che, se il legislatore tedesco non avesse subordinato tale diritto di opzione, nel caso di lavoratori frontalieri, al rispetto di determinati limiti di valore, l'onere favorevole derivantene (salvo errore da parte mia, l'aliquota media con PGV — Progressionsvorbehalt = riserva di progressività — e «splitting» per l'anno 1992 dovrebbe essere del 23,9632% anziché del 26,9632%) sarebbe stato il seguente:

	1991 DM	1992 DM
Retribuzione lorda del signor Gschwind	82 535	84 047
Spese professionali	-9 001	-9 607
Reddito netto	73 534	74 440
Spese di formazione professionale	-900	-900
Spese previdenziali	-3 510	-3 510
Detrazione per figli a carico	-4 104	
Base imponibile	69 124	65 926
Redditi olandesi, esenti da imposta in Germania, da prendere in considerazione solo per determinare l'aliquota fiscale (PGV)	52 426	53 209
Aliquota media, con PGV e «splitting»	24,1761%	26,9632%
Reddito imponibile del signor Gschwind	69 124	65 926
Imposta dovuta mediante applicazione del PGV e dell'aliquota «splitting»	16 711	15 798
Imposta sul reddito dovuta mediante applicazione della tabella impositiva base	17 723	16 522
Maggiore imposizione rispetto ai cittadini nazionali	1 012	724

per quanto attiene alla fattispecie, dispone:

«(...)

2. Essa [la libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità] implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro.

(...)».

V — Le osservazioni presentate nel procedimento pregiudiziale

12. Hanno presentato osservazioni scritte nel presente procedimento, nei termini stabiliti dall'art. 20 dello Statuto CE della Corte di giustizia, il ricorrente e l'amministrazione tributaria convenuta nella causa principale, i governi belga e tedesco e la Commissione. All'udienza, tenutasi il 26 gennaio 1999, sono comparsi, al fine di presentare osservazioni orali, i rappresentanti delle parti nella causa principale e i rappresentanti dei governi tedesco e olandese e della Commissione.

13. Il ricorrente nella causa principale sostiene che i limiti imposti dalla legislazione tedesca per l'applicazione del regime dello «splitting», con la relativa tabella impositiva, ai cittadini comunitari coniugati non residenti in Germania sono privi di giustificazione. Egli considera logico che, quando il contribuente non residente percepisce la quasi totalità del suo reddito nello Stato in cui lavora, detto Stato gli conceda le detrazioni connesse alla sua situazione personale. Ciò tuttavia non vale per quanto riguarda la scelta del regime dello «splitting». La possibilità di tener conto della situazione personale del contribuente sia nello Stato in cui lavora che nello Stato in cui risiede non esiste se si applica detto regime, in quanto i redditi assoggettati ad imposta nello Stato dell'occupazione sono esenti da imposta nello Stato di residenza e non possono dare luogo alla concessione di agevolazioni connesse alla situazione familiare nello Stato di residenza, a prescindere dalla loro incidenza sul reddito complessivo.

14. Il Finanzamt Aachen-Außenstadt, amministrazione tributaria convenuta nella causa principale, oltre a ritenere irricevibile la questione pregiudiziale, afferma che, in materia di imposte dirette, i coniugi residenti in Germania sono assoggettati all'imposta tedesca per il loro reddito globale e la situazione dei coniugi non residenti è analoga a quella dei residenti solo quando la quasi totalità del reddito familiare è assoggettata ad imposta in Germania. Per questo motivo sono stati fissati alcuni

requisiti in base ai quali i redditi percepiti all'estero dalla coppia possono essere presi in considerazione per determinare l'aliquota fiscale ed applicare così la regola della progressività.

D'altra parte, l'imposizione congiunta dei coniugi influisce sulla determinazione della base imponibile e, se si applicasse ai non residenti indipendentemente dal reddito da essi percepito nello Stato di residenza, si potrebbe verificare un cumulo di agevolazioni fiscali. Quando i coniugi sono soggetti ad imposizione congiunta si raddoppia la detrazione forfettaria corrispondente alle spese previdenziali e si considerano detraibili le spese eccezionali e gli oneri straordinari, a prescindere da quale dei due coniugi ne abbia beneficiato o le abbia sostenute. Se si dovessero considerare congiuntamente i redditi di una coppia di non residenti, senza stabilire alcun limite al reddito percepito dal coniuge nello Stato di residenza, le sue spese eccezionali e i suoi oneri straordinari potrebbero essere presi in considerazione sia per l'imposizione in tale Stato sia per l'imposizione congiunta in Germania. A titolo di esempio, l'amministrazione convenuta aggiunge che, nel caso del signor Gschwind, se egli potesse optare in Germania per l'imposizione congiunta dei suoi redditi e di quelli della moglie, la sua base imponibile potrebbe ridursi di DM 3 510 per gli anni 1991 e 1992, giacché la detrazione per spese previdenziali si potrebbe applicare due volte.

15. Il governo belga sostiene che il regime dello «splitting» costituisce un metodo per determinare l'aliquota fiscale in base alla capacità contributiva dell'unità economica formata dalla coppia. Esso ritiene che tale regime vada applicato alle stesse condizioni ai residenti e ai non residenti, in quanto, poiché non ha il fine di concedere alcuna agevolazione fiscale connessa alla situazione personale o familiare del contribuente, non sussiste alcun rischio che possa andare a sommarsi ad agevolazioni fiscali concesse nello Stato di residenza. Il governo belga propone alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale in senso affermativo, dal momento che l'art. 1, n. 3, della legge tedesca controversa penalizza i contribuenti non residenti che percepiscono in Germania la totalità o la quasi totalità dei propri redditi, senza che sussista alcuna obiettiva diversità tra la situazione dei non residenti e quella dei residenti in Germania.

16. Il governo tedesco afferma che nel 1991 e nel 1992 il signor Gschwind è stato trattato come un residente. Per determinare il suo reddito netto è stata applicata una detrazione per spese professionali e, in seguito, sono state detratte le spese di formazione e le spese previdenziali. Nel 1992, anno di nascita del figlio, ha inoltre avuto diritto alla detrazione per figli a carico.

Il governo tedesco rileva che nei Paesi Bassi le coppie coniugate sono soggette ad imposizione individuale, di modo che la situazione personale e familiare della moglie del ricorrente è presa in considerazione in conformità della normativa olandese. Il

ricorrente non percepisce redditi nei Paesi Bassi e, ai sensi dell'art. 10 della Convenzione stipulata dalla Germania a dai Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione, i redditi che percepisce in Germania sono esenti da imposta nei Paesi Bassi. Egli non avrà quindi base imponibile nello Stato di residenza e il reddito percepito in Germania non verrà calcolato insieme a quello della moglie ai fini della regola della progressività, in quanto la legislazione olandese non prevede la possibilità di imposizione congiunta per le coppie coniugate.

Aggiunge che, se si dovesse accogliere la richiesta del ricorrente, i coniugi Gschwind si troverebbero in una situazione più vantaggiosa rispetto alle coppie residenti in Germania. Prendendo in considerazione i redditi percepiti dalla moglie nei Paesi Bassi per applicare la regola della progressività, si calcolerebbe una base imponibile comune in base al regime dello «splitting» e di conseguenza ciascuno dei coniugi sarebbe assoggettato a imposta per la metà dei redditi comuni come se non fosse coniugato, con diritto a due detrazioni sui redditi complessivi. Orbene, rispetto all'imposizione individuale, il regime suddetto ha l'effetto di applicare al coniuge che percepisce i redditi più elevati un'aliquota fiscale più bassa di quella che sarebbe applicabile individualmente e al coniuge che percepisce redditi meno elevati un'aliquota più alta. Poiché il ricorrente nella causa principale percepisce i redditi più elevati della coppia, se si prendessero in considerazione i redditi della moglie e si effettuassero due detrazioni sui redditi complessivi anziché una, egli sarebbe complessivamente assoggettato a un'aliquota fiscale più bassa mentre alla moglie non si applicherebbe un'aliquota fiscale più elevata, in quanto i redditi del signor Gschwind non si sommerebbero a quelli della moglie nei Paesi Bassi, essendo quest'ultima ivi soggetta ad imposizione individuale.

17. All'udienza il governo dei Paesi Bassi ha confermato che il reddito percepito dal signor Gschwind in Germania è esente da imposta nei Paesi Bassi e che, per tale motivo, egli non ha diritto ad alcuna detrazione. La normativa olandese stabilisce che, in tal caso, il diritto di effettuare le detrazioni connesse al matrimonio, che spetta, in linea di principio, al coniuge con il reddito più elevato, si trasferisce all'altro coniuge, di modo che la situazione familiare è presa in considerazione nello Stato di residenza della coppia mediante le detrazioni di cui può beneficiare la signora Gschwind.

18. La Commissione rileva che il regime dello «splitting» con riserva di progressività ha la finalità di assoggettare a imposta il lavoratore in funzione della sua capacità contributiva, in quanto può essere applicato a prescindere dai limiti attualmente previsti dalla legge tedesca. Infatti, le aliquote «splitting» non si applicherebbero direttamente alla base imponibile comune dei coniugi, costituita dal reddito lordo del signor Gschwind al netto delle detrazioni cui ha diritto, ma in tale base imponibile si includerebbero i redditi percipiti dalla moglie nei Paesi Bassi, che sono esenti da

imposta in Germania, per applicare la regola della progressività. All'importo così calcolato si applicherebbe poi lo «splitting», come se si trattasse della base imponibile comune dei coniugi, ottenendo l'aliquota fiscale media che risulterà più elevata rispetto a quella derivante dall'applicazione dello «splitting» al solo reddito del signor Gschwind, ma più bassa di quella prevista per i celibi e le nubili dalla tabella impositiva di base.

Essa afferma che il rifiuto di applicare il regime dello «splitting» con progressività ai redditi del ricorrente è contrario all'art. 48 del Trattato. Si tratta di un cittadino di uno Stato membro che ha esercitato il suo diritto di libera circolazione spostandosi dai Paesi Bassi in Germania per svolgervi un'attività lavorativa subordinata e che non può ricevere un trattamento meno favorevole dei cittadini nazionali che si trovano nella stessa situazione.

Quanto all'aliquota fiscale, la Commissione sostiene che i residenti e i non residenti si trovano in una situazione analoga, a condizione che i non residenti non sfuggano alla progressività dell'imposta per il fatto che la loro obbligazione fiscale si limita ai redditi generati nello Stato dell'occupazione. Il signor Gschwind soddisfa questa condizione, in quanto lo «splitting» si applicherebbe congiuntamente alla progressività della tabella impositiva.

In subordine, rileva che le sembra incoerente il fatto che la legge tedesca prenda in considerazione i redditi di entrambi i coniugi per stabilire che il limite relativo del reddito imponibile in Germania si colloca al 90% mentre il reddito di un solo coniuge è soggetto ad imposizione in tale Stato.

VI — Esame della questione pregiudiziale

A — *Sulla ricevibilità*

19. L'amministrazione tributaria convenuta nella causa principale ritiene che la questione pregiudiziale sia irricevibile perché il giudice di rinvio non ne ha determinato l'oggetto con chiarezza e perché la questione relativa ad un'eventuale discriminazione nei confronti del ricorrente, che chiede di essere assoggettato ad imposta secondo una modalità non contemplata dalla legge sull'imposta sul reddito nemmeno per i contribuenti residenti, è di natura ipotetica.

Non sono d'accordo con tali affermazioni. In primo luogo, l'oggetto della questione pregiudiziale è stato definito chiaramente nell'ordinanza di rinvio. In secondo luogo, non si può considerare che una questione

sollevata a norma dell'art. 177 del Trattato da un giudice nazionale sia di natura ipotetica, ai sensi della giurisprudenza della Corte [6], per il fatto che la legislazione controversa non contempla la concessione al ricorrente di quanto chiede, dal momento che, in un procedimento pregiudiziale, non si tratta di giudicare una legge nazionale, bensì di interpretare il diritto comunitario applicabile in una determinata situazione. Come esporrò più avanti, neppure la normativa tedesca applicabile al signor Schumacker contemplava il diritto di un lavoratore nella sua situazione alla presa in considerazione della situazione personale e familiare nello Stato dell'occupazione, fatto che non ha tuttavia impedito alla Corte di emettere una delle sentenze più importanti degli ultimi anni in materia di imposte dirette e di libera circolazione dei lavoratori [7]. Gli studiosi di diritto comunitario sanno molto bene che, se la Corte avesse considerato ipotetiche le questioni sollevate dai giudici nazionali in tali casi, la costruzione europea avrebbe compiuto ben pochi progressi.

B — *Nel merito*

20. Con la sua questione pregiudiziale il Finanzgericht di Colonia chiede se l'art. 48 del Trattato osti a che la normativa tedesca in materia di imposta sul reddito, che riconosce alle coppie coniugate residenti il diritto di optare per il regime e l'aliquota dello «splitting», imponga alla coppia coniugata non residente, per poter beneficiare di tale agevolazione fiscale, la condizione che il reddito familiare sia soggetto per almeno il 90% all'imposta tedesca, oppure che i redditi percepiti all'estero ed esenti da imposta in Germania ammontino a un importo non superiore a DM 24 000.

21. Coloro che hanno presentato osservazioni nel presente procedimento sono d'accordo nell'affermare che la modifica legislativa introdotta in Germania nel 1996 si ispira alla giurisprudenza della Corte di giustizia, in particolare alla sentenza Schumacker. Prima di risolvere la questione pregiudiziale, intendo esaminare nei particolari tale giurisprudenza.

a) I limiti imposti agli Stati membri dall'art. 48 del Trattato nell'esercizio del loro potere impositivo in materia di imposte dirette

22. Nell'aprile 1991 il Finanzgericht di Colonia ha sottoposto a questa Corte una serie di questioni pregiudiziali, sollevate in una causa intentata dal signor Werner, cittadino tedesco residente nei Paesi Bassi dal 1961. Il signor Werner aveva acquisito i diplomi e le qualifiche professionali in Germania, dove per vent'anni aveva svolto attività di lavoro dipendente in qualità di dentista presso uno studio dentistico sito in Aquisgrana. Alla fine del 1981 si stabiliva

6 — Ordinanza 25 maggio 1998, causa C-361/97, Nour (Racc. pag. I-3101), e sentenze 9 ottobre 1997, causa C-291/96, Grado e Bashir (Racc. pag. I-5531); 5 giugno 1997, causa C-105/94, Celestini (Racc. pag. I-2971); 5 ottobre 1995, causa C-125/94, Aprile (Racc. pag. I-2919), e 16 luglio 1992, causa C-83/91, Meilicke (Racc. pag. I-4871).

7 — Sentenza Schumacker, citata alla nota 1. Si tratta, senza alcun dubbio, di una delle sentenze della Corte di giustizia più commentate nella letteratura specialistica. Sulla base dei dati della Corte di giustizia, sono già state classificate oltre sessanta note di dottrina.

come dentista autonomo in detta città ed assumeva la moglie, cittadina olandese, come lui residente nei Paesi Bassi. Spettava alla Germania il diritto di prelevare l'imposta sui redditi dell'attività autonoma esercitata in tale Stato e la retribuzione della moglie era assoggettata ad un'imposta forfettaria, trattenuta alla fonte da suo marito in veste di datore di lavoro. Nessuno dei due percepiva redditi nei Paesi Bassi. La causa principale aveva tratto origine dalla domanda presentata dal signor Werner alle autorità tributarie tedesche per ottenere il trattamento fiscale di persona fisica integralmente soggetta ad imposta, al fine di poter beneficiare del regime e dell'aliquota dello «splitting». L'amministrazione tributaria aveva respinto la domanda ritenendo che il signor Werner dovesse essere considerato come persona parzialmente soggetta ad imposta sul reddito.

Il giudice nazionale chiedeva se fosse in contrasto con gli artt. 7 e 52 del Trattato CE che una persona residente in uno Stato membro, che percepiva la parte essenziale del proprio reddito in un altro Stato membro, non fosse ammessa a beneficiare in quest'ultimo di agevolazioni, quali il regime e l'aliquota dello «splitting» o la detrazione di talune spese, di cui potevano invece fruire i contribuenti residenti in tale Stato.

23. Nella sua sentenza [8] la Corte, seguendo le conclusioni dell'avvocato generale [9], ha ritenuto di non dover risolvere la questione poiché si trattava di una situazione puramente nazionale, alla quale non si applicava il diritto comunitario. Infatti, il signor Werner era un cittadino tedesco che aveva acquisito in Germania i propri diplomi e la proprie qualifiche professionali, che aveva sempre svolto la propria attività professionale in tale paese e nei confronti del quale veniva applicata la normativa tributaria tedesca; l'unico elemento che esulava da un contesto puramente nazionale era dato dal fatto che il signor Werner risiedeva in uno Stato membro diverso da quello in cui svolgeva la propria attività professionale, senza essersi avvalso del diritto di libera circolazione per stabilirsi in un altro Stato membro. Per questo motivo la Corte ha ammesso, nella sentenza citata, che uno Stato membro assoggetti i propri cittadini ad oneri fiscali più gravosi qualora non risiedano nel suo territorio [10].

24. Nell'aprile 1993, appena tre mesi dopo la pronuncia della sentenza summenzionata, il Bundesfinanzhof tedesco sottoponeva alla Corte le questioni sollevate nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt di Colonia e il signor Schumacker, cittadino belga residente in Belgio, in ordine alle condizioni di assoggettamento all'imposta sul reddito da lavoro dipendente da lui percepito in Germania. In questa occasione la Corte ha risolto le questioni proposte.

25. Nel pronunciarsi in quella causa, la Corte ha stabilito diversi principi che saranno di grande utilità ai fini della soluzione della presente causa. In primo

8 — Sentenza 26 gennaio 1993, causa C-112/91, Werner (Racc. pag. I-429).

9 — Conclusioni dell'avvocato generale Darmon, presentate il 6 ottobre 1992, nella causa Werner, citata alla nota 8.

10 — Si tratta di una sentenza considerata superata da alcuni autori, alla luce delle successive sentenze della Corte di giustizia. V. E. Keeling, «Some observations on Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker», in *The EC Tax Journal*, Vol. I, 1995/96, Issue 2, pagg. 135 e ss., in particolare pagg. 143 e 144, e la giurisprudenza citata dall'autrice.

luogo, ha dichiarato che l'art. 48 del Trattato può limitare il diritto di uno Stato membro di prevedere le condizioni di assoggettamento e le modalità di imposizione dei redditi percepiti nel suo territorio da un cittadino di un altro Stato membro, in quanto detto articolo, in materia di riscossione delle imposte dirette, non consente ad uno Stato membro di trattare un cittadino di un altro Stato membro — il quale, essendosi avvalso del proprio diritto di libera circolazione, svolge un'attività lavorativa subordinata nel territorio del primo Stato — meno favorevolmente di un cittadino nazionale che si trovi nella stessa situazione [11].

26. In secondo luogo, ha affermato che una normativa che si applica indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente, ma che prevede una distinzione basata sul criterio della residenza, nel senso che nega ai non residenti talune agevolazioni in materia fiscale concesse invece ai residenti, può costituire una discriminazione indiretta legata alla cittadinanza, in quanto, poiché i non residenti sono il più delle volte cittadini non nazionali, essa opera principalmente a danno dei cittadini di altri Stati membri [12].

Tuttavia, in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe e, di conseguenza, il fatto che uno Stato membro non consenta a un non residente di fruire di talune agevolazioni fiscali che concede al residente non è di regola discriminatorio e l'art. 48 del Trattato non osta, in via di principio, a che uno Stato membro assoggetti ad imposta i redditi del non residente che svolge un'attività subordinata nel suo territorio in misura maggiore rispetto a quelli del residente che svolge lo stesso lavoro [13].

27. Per giungere a questa conclusione la Corte ha tenuto conto del fatto che il reddito percepito in uno Stato da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nello Stato in cui risiede, e che 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, luogo che corrisponde in genere alla sua residenza abituale. La situazione del residente è diversa, in quanto la parte essenziale dei suoi redditi è di regola concentrata nello Stato di residenza, il quale dispone in genere di tutte le informazioni necessarie per valutare la capacità contributiva globale del contribuente, tenuto conto della sua situazione personale e familiare [14].

La distinzione tra contribuenti residenti e contribuenti non residenti è oggettiva. La residenza è il criterio di assoggettamento a imposta su cui si basa a tutt'oggi il diritto tributario internazionale, che si ispira al modello di convenzione dell'Organizza-

11 — Sentenza Schumacker, citata alla nota 1, punto 24.
12 — Ibidem, punti 27 e 28.
13 — Ibidem, punti 31, 34 e 35.
14 — Ibidem, punti 32 e 33.

zione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) in materia di doppia imposizione [15].

28. Tuttavia, la situazione del signor Schumacker non rientrava in questo schema generale, in quanto egli traeva la parte essenziale del suo reddito imponibile da un'attività svolta in Germania e, pur essendo residente in Belgio, non percepiva redditi significativi in questo paese, per cui lo Stato di residenza non era in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare.

La Corte ha considerato che tra un tale non residente e un residente che svolge un'attività lavorativa subordinata analoga non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento per quanto riguarda la presa in considerazione, ai fini dell'imposta sul reddito, della situazione personale e familiare del contribuente e che, *per quanto riguarda un non residente che percepisce in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede la parte essenziale dei suoi redditi e la quasi totalità dei suoi redditi familiari* [16], la discriminazione consiste nel fatto che la situazione personale e familiare di questo non residente non è presa in considerazione né nello Stato di residenza né in quello dell'occupazione [17].

29. La Corte non ha accolto, come giustificazione di tale discriminazione, né la necessità di preservare la coerenza del regime fiscale applicabile e di evitare che la situazione personale e familiare del non residente fosse presa in considerazione due volte, in quanto, nella situazione del signor Schumacker, l'onere fiscale nello Stato di residenza era insufficiente per consentire tale presa in considerazione, né le difficoltà di ordine amministrativo che osterebbero alla possibilità per lo Stato dell'occupazione di colpire i redditi percepiti nello Stato di residenza dai non residenti che lavorano nel suo territorio, dal momento che la direttiva 77/799/CEE [18] offre possibilità di ottenere informazioni necessarie analoghe a quelle esistenti fra gli uffici tributari nazionali.

30. La Corte ha confermato questa interpretazione nella sentenza Wielockx, pronunciata pochi mesi dopo [19]. Il signor

15 — M. Quaghebeur, «A bridge over muddled waters. Coherence in the case law of the Court of Justice of the European Communities relating to discrimination against non-resident taxpayers» in *The EC Tax Journal*, Vol. I, 1995/96, Issue 2, pagg. 109 e ss., in particolare pag. 133.

16 — P. Farmer, «Article 48 and the taxation of frontier workers», in *European Law Review*, 1995, pagg. 310 e segg., in particolare pag. 317, dove si ritiene che la Corte abbia respinto implicitamente la tesi sostenuta all'udienza dal Regno Unito, secondo cui si poteva considerare che i non residenti si trovassero in una situazione analoga a quella dei residenti soltanto se non percepivano alcun reddito in uno Stato diverso da quello dell'occupazione.

17 — Sentenza citata alla nota 1, punti 36-38. Oltre all'esistenza di una discriminazione sostanziale tra cittadini comunitari non residenti e cittadini nazionali residenti in Germania, è risultata manifesta una discriminazione non giustificata anche sul piano procedurale, consistente nel negare ai cittadini comunitari che non avevano il proprio domicilio né la propria residenza abituale in Germania, ma che vi percepivano un reddito da lavoro dipendente, la possibilità concessa ai residenti, da un lato, di fruire del conguaglio annuale delle trattenute sulle retribuzioni, privandoli così, per motivi di semplificazione amministrativa, della possibilità di far valere elementi di sgravio, quali le spese professionali, le spese eccezionali o gli oneri straordinari, e, dall'altro, di chiedere la liquidazione annuale dell'imposta da parte dell'amministrazione.

18 — Direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15).

19 — Citata alla nota 2.

Wielockx era un cittadino belga residente in Belgio, che svolgeva, quale lavoratore autonomo associato, la professione di fisioterapeuta nei Paesi Bassi, paese in cui percepiva tutti i propri redditi ed in cui era soggetto ad imposta in base alla convenzione contro le doppie imposizioni conclusa dai due Stati. Sebbene la legge sull'imposta sul reddito consentisse la detrazione di passività personali e di oneri straordinari qualora il contribuente non residente percepisse il 90% del proprio reddito complessivo nei Paesi Bassi, tale legge non prevedeva la detrazione delle somme accantonate ai fini della costituzione della riserva di vecchiaia [20]. Per contro, i contribuenti residenti potevano detrarre dai redditi di impresa gli importi accantonati nella riserva di vecchiaia e aggiungervi quelli che ne erano stati prelevati. La riserva di vecchiaia non poteva essere mantenuta oltre il sessantacinquesimo anno di età del contribuente; essa assumeva quindi la natura di reddito ed era soggetta ad imposta « una tantum » sul capitale totale oppure periodicamente, all'atto del versamento delle rendite maturate sul capitale medesimo.

31. In tale sentenza la Corte ha ritenuto che se, per quanto attiene alle detrazioni dal reddito imponibile, il contribuente non residente non è soggetto allo stesso trattamento tributario previsto per il contribuente residente, la sua situazione personale non sarà presa in considerazione né dall'amministrazione tributaria dello Stato in cui svolge la propria attività lavorativa, in quanto non vi risiede, né dallo Stato di residenza, in quanto non vi percepisce alcun reddito, cosicché risulterà complessivamente soggetto ad un'imposizione più gravosa, con conseguente svantaggio rispetto al contribuente residente. Nella specie la discriminazione consisteva nel fatto che al contribuente non residente, che percepiva la totalità dei suoi redditi nello Stato in cui svolgeva l'attività professionale, non era riconosciuto il diritto di costituire una riserva di vecchiaia detraibile alle stesse condizioni fiscali previste per il contribuente residente.

32. Tuttavia, in quella causa, che riguardava il diritto di effettuare una detrazione legata alla situazione personale del contribuente, non è stato stabilito né discusso se quest'ultimo percepisse la totalità o la quasi totalità del reddito familiare nello Stato membro in cui svolgeva la propria attività professionale.

b) Soluzione della questione pregiudiziale

33. Come ho indicato nella descrizione della normativa tedesca in vigore, attualmente i cittadini comunitari coniugati che risiedano con il coniuge in un altro Stato membro e che soddisfino taluni requisiti possono essere trattati come persone inte-

20 — L'art. 44 d, n. 1, della legge 16 novembre 1972, che integra la Nederlandse wet op de inkomstenbelasting del 16 dicembre 1964 (legge in materia di imposta sui redditi delle persone fisiche), istituisce un regime fiscale volontario di riserva di vecchiaia a favore dei lavoratori autonomi, in base al quale gli interessati possono destinare una parte dei propri redditi d'impresa ai fini della costituzione di una riserva di vecchiaia, il che presenta il vantaggio che le somme accantonate restano nell'impresa.

gralmente soggette ad imposta, i cui redditi di provenienza estera sono presi in considerazione per applicare la regola della progressività, che hanno diritto a detrazioni connesse alla situazione personale e familiare, quali le spese professionali, le spese previdenziali e la detrazione per figli a carico, e possono anche optare per il regime e l'aliquota dello «splitting».

34. Il ricorrente nella causa principale riconosce che le nuove norme consentono di trattare i cittadini comunitari non residenti che percepiscono redditi soggetti alla relativa imposta in Germania in modo equo e conforme al diritto comunitario. Sostiene tuttavia che i lavoratori comunitari coniugati non residenti in Germania che non soddisfano i requisiti previsti dalla legge per l'imposizione congiunta subiscono notevoli svantaggi rispetto ai contribuenti coniugati residenti. Tali svantaggi consistono nell'impossibilità di detrarre due volte dalla base imponibile l'importo forfettario corrispondente alle spese previdenziali e, principalmente, nella negazione del diritto di optare per il regime e l'aliquota dello «splitting». A suo parere, dal momento che la coppia residente in Germania può far valere tale diritto, anche se percepisce redditi all'estero esenti da imposta in Germania, i lavoratori non residenti che si trovano in una situazione analoga devono poter fruire dello stesso diritto.

35. Dai documenti contenuti nel fascicolo di causa risulta che i redditi da lavoro percepiti dal signor Gschwind in Germania nel 1992 ammontavano a DM 84 047 e rappresentavano la totalità del suo reddito e il 58,32% del reddito familiare, mentre i redditi percepiti dalla moglie nei Paesi Bassi ammontavano, nello stesso periodo, a DM 55 209 e rappresentavano la totalità del suo reddito e il 41,68% del reddito familiare. Ai sensi della normativa tedesca, in tali circostanze l'unico modo in cui avrebbero potuto scegliere l'imposizione congiunta sarebbe stato che entrambi stabilissero una residenza reale, anche se secondaria, in territorio tedesco; non era sufficiente che il solo signor Gschwind avesse tale residenza.

36. Secondo la tesi del signor Gschwind, nonostante il fatto che egli non risieda insieme alla moglie in Germania, che i redditi percepiti dalla coppia siano assoggettati all'imposta tedesca solo per il 58,32% e che i redditi percepiti all'estero ammontino ad un importo superiore al doppio del limite assoluto di DM 24 000, ai sensi del diritto comunitario egli deve ricevere lo stesso trattamento fiscale cui avrebbe diritto se fosse soddisfatta la condizione della residenza di entrambi i coniugi in tale Stato.

37. Non condivido questa tesi per i motivi che mi appresto ad esporre.

38. Secondo la giurisprudenza consolidata della Corte, le norme sulla parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma

altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato [21].

39. Così come avveniva nella causa Schumacker, la normativa controversa si applica indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente. Tuttavia, se per la presa in considerazione della situazione familiare del contribuente ai fini dell'imposta una normativa prevede una distinzione basata sul criterio della residenza o sull'ammontare del reddito percepito all'estero dalla coppia e impone talune condizioni che possono essere soddisfatte più agevolmente dai residenti rispetto ai non residenti, essa rischia di operare principalmente a danno dei cittadini di altri Stati membri, in quanto i non residenti sono il più delle volte cittadini stranieri. In tali circostanze, è indubbio che una normativa di questo tipo può produrre una discriminazione indiretta legata alla cittadinanza.

40. Orbene, occorre anche rilevare che, sempre secondo la giurisprudenza della Corte, una discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse [22].

41. Per stabilire se sussista tale discriminazione indiretta legata alla cittadinanza si deve verificare se, quando si applica al signor Gschwind una norma diversa rispetto ai contribuenti residenti, questi ultimi si trovino in una situazione analoga alla sua, nel qual caso la risposta sarà affermativa, o se, al contrario, si trovino in una situazione diversa, nel qual caso la risposta dovrà essere negativa.

42. A questo proposito riveste particolare importanza l'affermazione della Corte secondo cui in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe. Credo che tale giudizio debba continuare ad essere il punto di partenza per conciliare il principio della parità di trattamento a favore dei lavoratori che fruiscono del diritto di libera circolazione e la potestà tributaria degli Stati membri in materia di imposte dirette. A mio parere, nel pronunciare le sentenze Schumacker e Wielockx, la Corte non ha voluto abbandonare il principio generalmente ammesso dal diritto tributario internazionale e trasposto nel diritto degli Stati membri attraverso il modello di convenzione dell'OCSE in materia di doppia imposizione, ossia che spetta allo Stato di residenza tassare il contribuente in modo globale, prendendo in

21 — Sentenza 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu (Racc. pag. 153, punto 11).

22 — Sentenze Schumacker e Wielocks, citate alle note 1 e 2, rispettivamente punti 30 e 17.

considerazione gli elementi inerenti alla sua situazione personale e familiare.

43. La situazione del signor Schumacker che quella del signor Gschwind hanno in comune soltanto il fatto, da un lato, che né essi né i rispettivi coniugi erano residenti in Germania e, dall'altro, che in un determinato esercizio fiscale entrambi hanno percepito la totalità del proprio reddito in Germania.

Le differenze che li distinguono sono tuttavia determinanti. In primo luogo, per il signor Schumacker tali redditi costituivano anche la quasi totalità del reddito del suo nucleo familiare, mentre per il signor Gschwind rappresentano poco più della metà del reddito familiare, ossia il 58,38% nel 1991 e il 58,32% nel 1992. In secondo luogo, né il signor Schumacker né la moglie percepivano nello Stato di residenza redditi significativi che permettessero di prendere in considerazione la loro situazione personale e familiare mentre, benché il signor Gschwind non percepisse redditi nello Stato di residenza, sua moglie percepiva in tale Stato il 41,61% del reddito familiare nel 1991 e il 41,68% nel 1992. Inoltre, la Germania ha modificato la propria normativa in modo da concedere a un lavoratore come il signor Gschwind le stesse detrazioni legate alla situazione personale e familiare di cui beneficia un residente. L'unica eccezione consiste nel negare al signor Gschwind il diritto di optare per l'imposizione congiunta del suo reddito con quello della moglie, in quanto, poiché oltre il 41% del reddito globale della coppia è ottenuto nello Stato di residenza, il reddito ivi percepito è considerato sufficientemente significativo per permettere la presa in considerazione della situazione familiare del contribuente in tale Stato.

44. Ho ricordato il caso del signor Schumacker, che risultava discriminatorio perché, pur trovandosi egli in una situazione analoga, ai fini dell'imposta sul reddito, a quella di un residente che svolgeva la stessa attività lavorativa, la sua situazione personale e familiare non veniva presa in considerazione né nello Stato dell'occupazione né nello Stato di residenza. Ho del pari dimostrato che la situazione del signor Gschwind si differenzia nettamente da quella del signor Schumacker.

Resta da esaminare se sussistano differenze oggettive tra la situazione del signor Gschwind, quale contribuente soggetto all'imposta sul reddito in Germania, e quella di un contribuente residente che svolge lo stesso lavoro.

45. Per verificare se il signor Gschwind sia oggetto di una discriminazione dissimulata in base alla cittadinanza non serve paragonarlo a un contribuente residente in Germania e la cui moglie risieda in un altro Stato membro, giacché il diritto di optare per il regime e l'aliquota dello «splitting», da lui richiesto, dipende dalla situazione matrimoniale ed è concesso solo ai coniugi non stabilmente separati che risiedano entrambi in Germania. A mio parere, il

confronto va fatto con una coppia di residenti in Germania, della quale uno dei coniugi lavori nei Paesi Bassi.

46. Sussistono considerevoli differenze oggettive tra la situazione di una coppia coniugata residente in Germania e di cui uno dei coniugi lavora nei Paesi Bassi e la situazione familiare del signor Gschwind: nel caso della coppia di residenti uno dei coniugi è parzialmente soggetto a imposta nei Paesi Bassi, ma il reddito familiare globale è assoggettato ad imposta in Germania e, di conseguenza, la coppia può optare per l'imposizione congiunta, perché sarà tale Stato a prendere in considerazione la situazione personale e familiare. Nel caso del signor Gschwind, al contrario, la moglie è una lavoratrice stabile integralmente soggetta ad imposta nei Paesi Bassi, paese in cui viene presa in considerazione la sua situazione personale e in cui ella fruisce delle detrazioni previste per le coppie coniugate. Inoltre, né la moglie né i redditi che questa percepisce, che rappresentano oltre il 41% del reddito globale della coppia, hanno un legame materiale o personale con il territorio tedesco tale da giustificarne la presa in considerazione in Germania, al fine di ridurre l'onere fiscale del marito.

Come rileva il governo tedesco, poiché il signor Gschwind percepisce il reddito più elevato della coppia, egli sarebbe globalmente assoggettato ad un'aliquota fiscale più bassa se si prendesse in considerazione il reddito della moglie e si praticassero due detrazioni sul reddito globale anziché una, mentre l'aliquota applicata alla moglie non sarebbe più elevata, in quanto il reddito del marito non sarebbe preso in considerazione nei Paesi Bassi, essendo la signora Gschwind soggetta ad imposizione individuale.

Inoltre, il reddito della signora Gschwind può essere assoggettato a imposta solo nei Paesi Bassi. Diversamente, lo stesso fatto generatore sarebbe assoggettato a imposta due volte, senza possibilità di applicare, nei Paesi Bassi, né il metodo dell'esenzione né quello dell'imposizione; quindi due Stati tasserebbero il reddito globale della signora Gschwind come Stati di residenza [23].

47. A mio parere, la tesi del signor Gschwind potrebbe essere accolta, alla luce della giurisprudenza della Corte, soltanto se, in conseguenza dell'esercizio del diritto alla libera circolazione, la sua situazione personale e familiare non potesse essere presa in considerazione né nello Stato dell'occupazione né nello Stato di residenza.

Tuttavia, lo Stato dell'occupazione gli riconosce tutte le detrazioni personali e familiari previste per i residenti, fatta eccezione per le agevolazioni inerenti al regime dello

23 — M.A. Caamaño Anido e J.M. Calderón Carrero, «Principio de no discriminación por razón de la nacionalidad: Aplicación en el ámbito de la imposición directa (IRPF)», in *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Comentarios y concordancias con la legislación española)* 1992-1995, Ed. La Ley-Actualidad, Madrid, 1997, pagg. 96 e segg., in particolare pagg. 104 e 105.

«splitting», quali la detrazione del doppio dell'importo forfettario corrispondente alle spese previdenziali o la detrazione delle spese per la consulenza di commercialisti, indipendentemente da quale sia il coniuge beneficiario e quello che le ha sostenute. Questo si spiega, a mio giudizio, con il fatto che il coniuge a favore del quale si effettuerebbe la seconda detrazione non è residente, lavora in un altro Stato membro e percepisce un reddito da lavoro sufficiente non solo per essere iscritto al regime previdenziale di tale Stato, ma anche per essere ivi assoggettato ad imposta, di modo che la sua situazione personale e familiare viene presa in considerazione in detto Stato ai sensi della normativa ivi vigente. Non vedo perché la Germania dovrebbe permettere al signor Gschwind di detrarre due volte dalla base imponibile congiunta l'importo di DM 3 510 a titolo di spese previdenziali quando la moglie lavora nei Paesi Bassi, versa i contributi in tale Stato membro e, com'è logico, tali contributi sono presi in considerazione nella liquidazione delle sue imposte.

48. Nella recente sentenza Gilly [24] la Corte si è pronunciata in merito al fatto che la Germania, quale Stato dell'occupazione, non prendeva in considerazione la situazione familiare del contribuente non residente. In tale sentenza la Corte ha affermato che, sebbene il contribuente percepisse, a titolo individuale, i suoi redditi da lavoro in Germania, tali redditi erano inclusi nella base imponibile dell'imposta sui redditi delle persone fisiche del suo nucleo familiare in Francia, ove egli fruiva, di conseguenza, dei vantaggi fiscali, degli sgravi e delle detrazioni previsti dalla normativa francese; la Corte ha poi aggiunto che, in tali circostanze, le autorità tributarie tedesche non erano tenute a prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare.

49. Tutt'altra cosa è il fatto che la normativa olandese in materia di imposte dirette non contempli l'applicazione di misure identiche a quelle previste dalla normativa tedesca per quanto attiene alla tutela della famiglia. Tuttavia, gli Stati membri, nel disciplinare le modalità dell'imposizione dei redditi, hanno la facoltà di adottare i provvedimenti che ritengono più adeguati allo scopo di tutelare l'istituzione familiare, sempreché rispettino le norme del diritto comunitario. Nel presente caso essi sono tenuti a concedere ai lavoratori migranti agevolazioni fiscali identiche a quelle riconosciute ai residenti in Germania che si trovino nella stessa situazione oggettiva. Orbene, i coniugi Gschwind non si trovano in una situazione oggettiva analoga a quella di una coppia di residenti in Germania, dei quali uno si sposti nei Paesi Bassi per svolgervi un'attività lavorativa subordinata.

Devo quindi concludere che il fatto che la normativa tedesca sull'imposta sul reddito neghi a un lavoratore nella situazione del signor Gschwind il diritto di optare per il regime e l'aliquota dello «splitting» non

24 — Sentenza 12 maggio 1998, causa C-336/96 (Racc. pag. I-2793, punto 50).

costituisce una discriminazione dissimulata in base alla cittadinanza.

c) Quando si deve considerare che un contribuente non residente percepisce la parte essenziale del suo reddito e la quasi totalità del suo reddito familiare in uno Stato membro

50. Nella sentenza Schumacker la Corte si è limitata ad esaminare la situazione in cui il contribuente percepisce, nello Stato in cui lavora, la parte essenziale del suo reddito e la quasi totalità del reddito familiare, senza stabilire la percentuale a partire dalla quale si deve considerare soddisfatta questa condizione. Al punto 46 della sentenza citata si trova l'esempio della Germania, paese che concedeva già ai lavoratori frontalieri residenti nei Paesi Bassi e che svolgevano un'attività in Germania le agevolazioni fiscali connesse a una presa in considerazione della loro situazione personale e familiare, ivi compreso il beneficio dell'aliquota «splitting», equiparando questi cittadini comunitari ai cittadini tedeschi quando percepivano almeno il 90% dei loro redditi nel territorio tedesco, in base allo Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande 21 ottobre 1980 [25].

Inoltre, la legge relativa ai lavoratori frontalieri (Grenzpendlergesetz) del 24 giugno 1994 ha esteso il regime previsto per i lavoratori residenti in Germania, ancor prima che fosse pronunciata la sentenza Schumacker, a tutti i lavoratori frontalieri che percepivano almeno il 90% del loro reddito globale in Germania.

51. La Commissione, da parte sua, ha adottato la raccomandazione 94/79/CE [26], la cui finalità era, tra l'altro, di far conoscere agli Stati membri le disposizioni idonee, a suo parere, a garantire che i non residenti beneficino di un trattamento fiscale altrettanto favorevole di quello dei residenti se la parte preponderante dei loro redditi è prodotta nel paese in cui esercitano la loro attività.

In detta raccomandazione la Commissione invita gli Stati membri a non assoggettare determinati redditi, tra cui i redditi da lavoro dipendente, ad un onere fiscale più gravoso di quello che essi applicherebbero se il contribuente, il coniuge e i loro figli fossero residenti nel loro territorio. La Commissione raccomanda di subordinare l'applicazione di tale misura alla condizione che i redditi imponibili nello Stato membro in cui la persona fisica non è residente costituiscano almeno il 75% del

25 — Legge tedesca recante applicazione del Protocollo aggiuntivo del 13 marzo 1980 sulla Convenzione 16 giugno 1959 fra la Repubblica federale di Germania e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione.

26 — Raccomandazione della Commissione 21 dicembre 1993, relativa alla tassazione di taluni redditi percepiti in uno Stato membro da soggetti residenti in un altro Stato membro (GU 1994, L 39, pag. 22).

reddito imponibile complessivo di quest'ultima nel corso dell'esercizio fiscale.

52. Tralasciando il particolare che si tratta di una raccomandazione che, in quanto tale, non è vincolante per gli Stati membri, il testo non contempla il trattamento che lo Stato che assoggetta ad imposta i redditi del coniuge che percepisce nel suo territorio almeno il 75% del suo reddito complessivo deve riservare ai redditi dell'altro coniuge non residente nel caso in cui si applichi un regime come quello dello «splitting», in base al quale i redditi dei coniugi sono assoggettati a imposizione congiunta [27].

53. Secondo me, fintantoché il Consiglio non adotterà direttive di armonizzazione delle disposizioni fiscali applicabili alle imposte dirette [28] — ed è poco probabile che ciò si verifichi a breve o medio termine [29] —, il criterio stabilito dalla Corte per considerare che non sussiste alcuna differenza di situazione oggettiva tale da giustificare una disparità di trattamento tra un residente e un non residente, ovvero che il non residente percepisca nello Stato dell'occupazione la parte essenziale del suo reddito, è soddisfatto sia quando il limite si situa al 90% sia quando è collocato al 75% del reddito globale del contribuente.

54. Sebbene il soggetto passivo d'imposta sia l'individuo e non la coppia, è certo che un regime come quello dello «splitting» è inteso ad accertare la capacità economica di entrambi i coniugi. Per tale motivo, quando si tratta di concedere il diritto di optare per l'imposizione congiunta a prescindere dalla condizione della residenza normalmente richiesta, sembra logico che invece di questa si prevedano altre condizioni: che la parte essenziale del reddito della coppia — il 90% come prevede la Germania o il 75% come propone la Commissione — sia assoggettata ad imposta in tale Stato, oppure che il reddito percepito all'estero esente da imposta in detto Stato, che si prende in considerazione soltanto per determinare l'aliquota fiscale applicabile al reddito imponibile ai fini della progressività dell'imposta, sia fissato ad un importo relativamente poco elevato. In ogni caso è assodato che il reddito percepito dal signor Gschwind in Germania non rappresentava più del 58% del reddito complessivo della coppia.

55. In tal modo si concede al lavoratore comunitario non residente che percepisce nel territorio dello Stato in cui lavora la parte essenziale del suo reddito e alle coppie di coniugi non residenti che percepiscono in detto territorio la quasi totalità del reddito familiare lo stesso regime applicato ai lavoratori residenti; infatti, diversamente, vi sarebbe una forte probabilità che

27 — J. Schaffner, «L'arrêt Schumacker du 14 février 1995: Synthèse de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice des Communautés Européennes en matière de libre circulation des travailleurs», in *Revue des affaires européennes*, 1995, n. 2, pagg. 86 e segg., in particolare pag. 92.

28 — T. Lyons, «Discrimination against individuals and enterprises on grounds of nationality: direct taxation and the European Court of Justice», in *The EC Tax Journal* 1995, pagg. 27 e ss., in particolare pag. 35.

29 — L'art. 100 A, n. 2, del Trattato dispone che il n. 1 dello stesso articolo, che prevede l'adozione di provvedimenti a maggioranza qualificata, non si applica, tra l'altro, alle disposizioni fiscali.

la situazione personale e familiare del contribuente non venga presa in considerazione né nello Stato dell'occupazione né nello Stato di residenza.

Per contro, l'applicazione del regime dei residenti, per quanto riguarda il regime e l'aliquota dello «splitting», viene negata quando i redditi percepiti da tale lavoratore comunitario nel territorio dello Stato in questione, benché siano superiori al 90% del suo reddito personale, non rappresentano la quali totalità del reddito familiare, giacché, in tali circostanze, è lo Stato di residenza che può e deve valutare in modo globale la situazione del contribuente, tenendo conto degli elementi inerenti alla sua situazione familiare.

d) L'incidenza su questa interpretazione della sentenza della Corte nella causa Asscher [30]

56. Sia il ricorrente nella causa principale sia la Commissione si basano sulla sentenza suddetta per affermare che il signor Gschwind è oggetto di una discriminazione vietata dall'art. 48 del Trattato, dal momento che gli si applica una tabella impositiva diversa da quella prevista per un lavoratore coniugato residente in Germania, il che significa che la sua base imponibile è assoggettata ad un'aliquota fiscale più elevata. Non sono convinto che tale giurisprudenza sia pertinente e possa essere addotta a sostegno di questa tesi.

57. Il signor Asscher era un cittadino olandese che lavorava nei Paesi Bassi e risiedeva in Belgio, paese in cui esercitava un'altra attività professionale. Secondo la convenzione stipulata tra questi due Stati per evitare la doppia imposizione, il reddito percepito dal signor Asscher nei Paesi Bassi era assoggettato a imposta in tale Stato, mentre tutti gli altri redditi venivano tassati in Belgio. In quest'ultimo Stato i redditi percepiti nei Paesi Bassi erano esenti da imposta, ma presi in considerazione per fissare l'aliquota fiscale ed applicare così la regola della progressività. In seguito al trasferimento della propria residenza in Belgio, il signor Asscher era assoggettato esclusivamente alla normativa previdenziale belga ed era obbligatoriamente iscritto al regime dei lavoratori autonomi.

58. In forza di una modifica legislativa introdotta dai Paesi Bassi nel 1989, è stato istituito un sistema di riscossione combinata dell'imposta sul reddito e dei contributi previdenziali, in funzione di una base imponibile uniforme: di conseguenza, il reddito imponibile e il reddito che serviva come base per il calcolo dei contributi previdenziali coincidevano, di modo che l'importo esente da imposta e da contributi era lo stesso.

La tabella impositiva prevedeva, per il primo scaglione, due aliquote diverse. Per

30 — Sentenza 27 giugno 1996, causa C-107/94 (Racc. pag. I-3089).

i contribuenti residenti nei Paesi Bassi o equiparati a questi ultimi, ossia coloro il cui reddito globale era completamente o quasi completamente costituito da redditi imponibili nei Paesi Bassi, l'aliquota d'imposta sul primo scaglione dell'imponibile era del 13% e l'aliquota dei contributi per assicurazioni previdenziali generali era del 22,1%. L'aliquota applicabile al primo scaglione dell'imponibile dei contribuenti residenti ed equiparati ammontava quindi al 35,1%. Di contro, per i contribuenti non residenti che percepivano meno del 90% del loro reddito complessivo nei Paesi Bassi e che non erano tenuti a versare contributi al sistema previdenziale olandese l'aliquota fiscale per il primo scaglione era del 25%. Questa era l'aliquota applicata al reddito percepito dal signor Asscher nei Paesi Bassi.

59. Delle cinque questioni pregiudiziali proposte nella causa Asscher, quelle che presentano un nesso con la causa Gschwind sono la prima e la seconda, con le quali la Corte era invitata a stabilire se l'art. 52 ostasse a che uno Stato membro applicasse ad un cittadino comunitario che esercitava un'attività autonoma nel suo territorio e parallelamente un'altra attività autonoma in un altro Stato membro, dove risiedeva, un'aliquota d'imposta sul reddito più elevata rispetto a quella applicata ai residenti che esercitavano la stessa attività e se sulla soluzione di tale questione incidesse la circostanza che il reddito globale del contribuente fosse composto per meno del 90% da redditi che potevano essere presi in conto, ai fini dell'imposta sul reddito, dallo Stato dell'occupazione.

60. Vero è che la Corte, al punto 43 della sentenza Asscher, fa riferimento ai punti 36-38 della sentenza Schumacker, affermando che il fatto che uno Stato membro si rifiuti di concedere agevolazioni fiscali connesse alla situazione personale e familiare al contribuente che lavora nel suo territorio senza risiedervi è discriminatorio qualora il non residente percepisca la totalità o la quasi totalità del suo reddito globale in detto Stato, in quanto il reddito percepito nello Stato di residenza non è sufficiente per consentire che sia presa in considerazione la sua situazione personale e familiare.

61. Confesso, tuttavia, che mi è difficile individuare il parallelismo tra la situazione del signor Schumacker, le cui circostanze di fatto ho già esaminato, e quella del signor Asscher, che era direttore nei Paesi Bassi di una società a responsabilità limitata, di cui era l'unico azionista, esercitava parallelamente un'attività professionale in Belgio, dove dirigeva una società, e percepiva redditi in entrambi gli Stati, in merito ai quali dal fascicolo risulta soltanto che nei Paesi Bassi non costituivano il 90% del suo reddito globale.

Il primo rivendicava il diritto alla presa in considerazione, ai fini dell'imposta sul reddito, della sua situazione personale e familiare nello Stato in cui svolgeva l'attività lavorativa, con applicazione delle detrazioni corrispondenti nonché del regime e dell'aliquota dello «splitting», in quanto lo Stato di residenza non poteva concedergli alcuna agevolazione giacché egli non percepiva un reddito significativo nel suo territorio. Il secondo non percepiva nei Paesi Bassi la quasi totalità del suo

reddito, percepiva redditi nello Stato di residenza, la cui percentuale sul reddito globale non risulta dal fascicolo e — differenza che considero sostanziale — chiedeva che gli fosse applicata nei Paesi Bassi la stessa aliquota d'imposta sul reddito prevista per i residenti, senza penalizzarlo per il fatto che non era tenuto a versare contributi al sistema previdenziale olandese, e non chiedeva che fosse presa in considerazione la sua situazione personale e familiare nei Paesi Bassi.

62. È altrettanto vero che in detta sentenza la Corte ha abbandonato presto l'orientamento seguito nella sentenza Schumacker, giacché, al punto 45, ha affermato che nella fattispecie la disparità di trattamento (non dice tra chi, però deduco tra il residente e il non residente, a prescindere dal fatto che questi percepisca o meno nello Stato di residenza un reddito considerevole) era costituita dal fatto che ai non residenti che percepivano nei Paesi Bassi meno del 90% del loro reddito globale veniva applicata sul primo scaglione un'aliquota d'imposta del 25%, mentre i residenti nei Paesi Bassi che ivi esercitavano la stessa attività economica beneficiavano dell'aliquota del 13% sul primo scaglione d'imposta, anche se percepivano in tale Stato meno del 90% del loro reddito globale.

63. Rileva poi che, in applicazione della convenzione stipulata dal Belgio e dai Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione, lo Stato di residenza, in quel caso il Belgio, era legittimato a prendere in considerazione il reddito percepito nell'altro Stato per calcolare l'importo dell'imposta sul restante reddito del contribuente interessato, al fine di applicare la regola della progressività. La Corte conclude che, in tali circostanze, il fatto di non essere residente nei Paesi Bassi non consentiva al contribuente di sfuggire all'applicazione della regola della progressività e che le due categorie di contribuenti si trovavano in una situazione analoga relativamente a tale regola.

64. Orbene, nella presente causa non si discute dell'applicazione, né nello Stato dell'occupazione né nello Stato di residenza, della regola della progressività dell'imposta, bensì si tratta di stabilire se fra un cittadino comunitario che si trovi nella stessa situazione del signor Gschwind e un cittadino residente nello Stato dell'occupazione sussista o meno una obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento per quanto riguarda la presa in considerazione, ai fini dell'imposta sul reddito, della situazione familiare del contribuente.

VI — Conclusione

65. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di risolvere come segue la questione pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Köln:

«L'art. 48 del Trattato CE non osta a che la normativa in materia di imposta sul reddito dello Stato in cui è occupato un lavoratore che risiede insieme al coniuge in un altro Stato membro subordini il diritto di tale lavoratore di optare per il regime e l'aliquota dello "splitting" alla condizione che i redditi complessivi percepiti dai coniugi siano soggetti per almeno il 90% all'imposta sul reddito nel suo territorio, oppure che i redditi percepiti all'estero dai coniugi, non soggetti ad imposta nel primo Stato, ammontino ad un importo non superiore ad un determinato limite, anche se il riconoscimento di tale diritto ai coniugi residenti nel suo territorio non è subordinato ad alcuna condizione».