CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE MARCO DARMON

presentate il 24 gennaio 1990 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. La questione pregiudiziale sottopostavi dal Conseil d'État del Lussemburgo riguarda, in sostanza, l'esame della compatibilità col diritto comunitario della disposizione fiscale secondo cui è negata la restituzione di eventuali somme versate in più del dovuto come imposta sul reddito quando il contribuente non ha risieduto nel territorio del Granducato del Lussemburgo durante tutto l'anno fiscale considerato. In base a questa norma il sig. Biehl, cittadino tedesco che aveva lasciato il Lussemburgo il 1° novembre 1983, s'è visto rifiutare il rimborso delle somme versate in eccesso rispetto all'imposta di cui sarebbe stato debitore in base alle tabelle vigenti.

2. Si deve rilevare innanzitutto che il principio della parità di trattamento fra lavoratori nazionali e lavoratori cittadini degli altri Stati membri, stabilito dall'art. 48, n. 2, del Trattato e dal regolamento (CEE) del Consiglio n. 1612/68 [1], richiede la parità di trattamento in materia fiscale. Da un lato, il Trattato stesso, stabilendo l'abolizione di qualsiasi discriminazione per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro, impone l'applicazione di questo divieto anche in materia fiscale, giacché, se ciò non avvenisse, il principio della parità di trattamento nelle retribuzioni potrebbe essere violato da disposizioni fiscali discriminatorie. Dall'altro, l'art. 7 del regolamento n. 1612/68, relativo alla parità di trattamento in materia di vantaggi fiscali, costituisce un'espressione specifica del principio generale di non discriminazione in materia fiscale.

3. Rileviamo inoltre che la norma, oggetto della causa pendente dinanzi al giudice a quo, non comporta criteri basati sulla cittadinanza: sul piano formale essa si applica indistintamente ai cittadini nazionali e ai cittadini comunitari. Tuttavia questo rilievo non esclude del tutto l'esistenza di un'eventuale discriminazione indiretta o dissimulata. Secondo la vostra giurisprudenza, infatti:

« Il principio della parità di trattamento, enunciato sia nel Trattato, sia nel regolamento n. 1612/68, vieta 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 ».

Avete precisato che:

« Una simile interpretazione, necessaria a garantire l'efficacia di uno dei principi basilari della Comunità, è espressamente riconosciuta dal preambolo (5° considerando) del regolamento n. 1612/68, in cui si legge che la parità di trattamento dei lavoratori deve essere assicurata " di diritto e di fatto " »;

* Lingua originale: il francese.

1 — Regolamento del Consiglio n. 1612/68, del 15 ottobre 1968, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU L 257 del 19.10.1968, pag. 2).

e avete aggiunto:

« Non è quindi escluso che i criteri basati sul luogo l'origine o sulla residenza di un lavoratore possano, in determinate circostanze, avere gli stessi effetti pratici della discriminazione proibita dal Trattato e dal regolamento n. 1612/68 [2] ».

4. Di conseguenza, occorre innanzitutto stabilire se la normativa controversa di cui si discute dinanzi al giudice a quo dia luogo, di fatto, ad un trattamento diverso fra i cittadini lussemburghesi e i cittadini degli altri Stati della Comunità, nonostante che sia indistintamente applicabile ad entrambi i gruppi.

5. A questo proposito, è sufficiente rilevare che, ricorrendo al criterio della residenza nel territorio lussemburghese si finirà col privare del rimborso di cui trattasi essenzialmente coloro che non sono cittadini del Granducato, poiché saranno soprattutto costoro che lasceranno il paese o che vi si stabiliranno nel corso dell'anno.

6. Tuttavia, può violare la norma impugnata il principio della parità di trattamento? In effetti, non tutte le differenze di trattamento equivalgono necessariamente ad una violazione del principio di non discriminazione. Su questo punto faccio riferimento alla situazione, oggetto della sentenza Sotgiu, in cui i dipendenti della Bundespost con residenza al di fuori del territorio della Repubblica federale di Germania percepivano un'indennità di separazione inferiore a quella riscossa dai dipendenti con residenza nel territorio tedesco. A questo proposito avete affermato:

« Non si può parlare di una discriminazione contraria al Trattato ed al regolamento n. 1612/68, se, confrontando i due sistemi d'indennità nel loro complesso, risulta che il lavoratore con residenza all'estero non è svantaggiato rispetto al lavoratore residente nel territorio nazionale [3] ».

Avevate rilevato che per i dipendenti con residenza nella Repubblica federale di Germania il versamento dell'indennità era temporaneo e si trovava collegato all'obbligo di trasferire la loro residenza nella sede di servizio, mentre detto limite e detto obbligo non erano imposti al lavoratore con residenza all'estero.

7. Per quanto riguarda ciò di cui ci occupiamo, è importante ricordare come dal raffronto concreto delle situazioni può risultare che una situazione caratterizzata da un trattamento diverso non dà luogo ad una discriminazione vietata se, in definitiva, il cittadino interessato non si trova svantaggiato rispetto ai cittadini dello Stato ospitante.

8. Differenza non è quindi necessariamente discriminazione: il governo lussemburghese intende avvalersi di questo principio sostenendo che la disposizione in oggetto è intesa a reintrodurre un criterio di progressività nella tassazione del contribuente di cui trattasi, il quale, altrimenti, disperdendo i propri redditi fra vari Stati, trarrebbe vantaggio dai propri cambiamenti di residenza che modificherebbero i principi della tassazione. In altri termini, il trattamento stabilito per chi lascia il Lussemburgo durante l'anno o per chi vi si stabilisca non sarebbe, in definitiva, ingiustificato poiché, se detta persona fosse rimasta sul territorio lussem-

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

3 — Causa 152/73, summenzionata, punto 12 della motivazione.

burghese, i suoi redditi sarebbero stati colpiti da un'aliquota fiscale superiore.

9. Non sono affatto convinto che questo argomento permetta di respingere qualsiasi censura relativa alla violazione del principio della parità di trattamento formulata nei confronti della disposizione di cui trattasi.

10. È vero che spetta evidentemente ai soli Stati membri stabilire le norme riguardanti l'imposta sul reddito: allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra nella sfera d'applicazione del Trattato CEE. A questo proposito, gli obiettivi perseguiti dal legislatore lussemburghese non devono in quanto tali essere soggetti ad un confronto con i principi del diritto comunitario. Tuttavia, è pur sempre necessario che gli Stati membri rispettino i limiti tracciati da quest'ultimo. Orbene, anche se non si mettono in discussione gli scopi che il legislatore nazionale perseguirebbe cercando di introdurre l'equivalente di un criterio di progressività, la norma di cui trattasi risulta manifestamente discriminatoria in particolare in tutti i casi in cui il cittadino interessato, durante l'anno cui ci si riferisce, non ha riscosso redditi nello Stato membro di origine o di destinazione.

11. Supponiamo, ad esempio, che nel mese di ottobre, una ditta lussemburghese licenzi i suoi dipendenti e che costoro non possano immediatamente trovare un'altra occupazione. I dipendenti cittadini di altri Stati membri torneranno allora nel loro paese d'origine, dove non svolgeranno un lavoro subordinato sino alla fine dell'anno. I cittadini lussemburghesi, che continuano a risiedere nel territorio del Granducato, rimarranno anch'essi disoccupati per il resto dell'anno. In tal caso, sebbene i redditi riscossi siano esattamente identici, i primi saranno privati di qualsiasi rimborso, mentre i secondi invece lo otterranno. Del pari, al cittadino comunitario che si stabilisca in Lussemburgo alla fine di febbraio per esservi immediatamente assunto sarà rifiutato qualsiasi eventuale rimborso, mentre il suo collega, assunto lo stesso giorno ma « disoccupato residente » dal 1° gennaio, otterrà la restituzione delle somme eventualmente versate in più del dovuto. All'arrivo o alla partenza, il lavoratore migrante sarà quindi penalizzato in taluni casi. Questo svantaggio evidente è sufficiente, a mio avviso, a rendere la disposizione di cui trattasi incompatibile col principio della parità di trattamento.

12. Pertanto la disposizione di cui ci occupiamo infrange il principio di non discriminazione per quanto riguarda la situazione dei cittadini comunitari che si stabiliscono nel Granducato o che lo lasciano.

13. Ma la situazione di tutti i cittadini comunitari, compresi i lussemburghesi, che intendano esercitare il loro diritto di cercare o di svolgere un lavoro in un altro Stato membro può portare inoltre ad una violazione del principio fondamentale della libera circolazione delle persone, enunciato dall'art. 48, n. 1, del Trattato.

14. Infatti, in questo caso, l'esercizio di detto diritto comporterà automaticamente la perdita del diritto alla restituzione dell'imposta versata in più del dovuto per il solo fatto che ci si avvale delle libertà attribuite dal diritto comunitario.

15. È vero, come ho rilevato, che gli Stati membri sono gli unici competenti, allo stato attuale, a stabilire le norme da applicare in materia di imposte sul reddito. Però, come ho del pari ricordato, essi non possono per questo compromettere le libertà garantite

dal diritto comunitario a tutti i cittadini degli Stati membri. Orbene la mancata restituzione dell'imposta versata in più del dovuto costituirà un ostacolo in ogni caso ingiustificato per chi lascerà il Lussemburgo allo scopo di cercare lavoro in un altro Stato membro se, per ipotesi, non riuscirà ad esservi assunto. Lo stesso vale per chi durante l'anno arrivi in Lussemburgo per svolgervi un lavoro inutilmente cercato in un altro Stato membro. Sebbene in questi casi non si debba temere alcuna frode alla progressività dell'imposta sul reddito, la disposizione di cui trattasi priva automaticamente della restituzione di un'imposta versata in più del dovuto il lavoratore che eserciti il diritto alla libera circolazione, di cui avete affermato l'efficacia diretta nella sentenza Van Duyn [4]. Spetta quindi, se del caso, agli Stati membri raggiungere gli obiettivi fiscali che essi intendono perseguire con mezzi diversi da quelli consistenti nel sopprimere il principio secondo cui il contribuente ha diritto ad ottenere la restituzione delle somme versate in più del dovuto.

16. Ritengo, di conseguenza, che la disposizione di cui trattasi possa violare tanto il principio fondamentale della libera circolazione delle persone quanto quello della parità di trattamento che esso implica.

17. Farò due osservazioni finali.

18. Innanzitutto all'udienza il governo lussemburghese ha fatto presente le possibilità che sarebbero offerte da un procedimento di ricorso amministrativo per ovviare alle eventuali discriminazioni derivanti dalla disposizione di cui trattasi.

19. Orbene, un procedimento del genere, anche ammettendo che esso consenta ai privati in tutti i casi di ottenere la restituzione dell'imposta versata in più del dovuto, non può comunque rimediare all'incertezza [5] creata dalla disposizione fiscale di cui trattasi. A questo proposito, sarà sufficiente ricordare la vostra costante giurisprudenza secondo la quale

« semplici prassi amministrative » — e un ricorso amministrativo rientra evidentemente in questa categoria — « per natura modificabili a piacimento dell'amministrazione e prive di adeguata pubblicità, non possono essere considerate valido adempimento degli obblighi del Trattato [6] ».

20. Pertanto l'esistenza di un ricorso amministrativo, al quale del resto non si fa riferimento né nella questione pregiudiziale né nella sentenza del Conseil d'État, non può rendere conforme alle esigenze della libera circolazione dei lavoratori una disposizione che ha l'effetto di infrangere il principio fondamentale di non discriminazione e di costituire un ostacolo all'esercizio da parte di numerosi privati dei diritti fondamentali loro attribuiti dal diritto comunitario.

21. Inoltre, il giudice a quo ha fatto riferimento ad un eventuale esame della disposizione di cui trattasi alla luce dell'art. 7 del Trattato. A questo proposito ricordiamo che, in una sentenza pronunciata il 30 maggio 1989 [7], avete considerato:

« Al riguardo, va innanzitutto ricordato (...) che il principio generale del divieto di discriminazioni fondate sulla nazionalità, sancito dall'art. 7 del Trattato, è stato applicato, nelle singole materie che essi disciplinano, dagli artt. 48, 52 e 59 del Trattato.

4 — Sentenza 4 dicembre 1974 (causa 41/74, Racc. pag. 1337).

5 — V. sentenza 4 aprile 1974, Commissione/Repubblica francese, punti 46 e 47 della motivazione (causa 167/73, Racc. pag. 359).

6 — Sentenza 15 ottobre 1986, Commissione/Repubblica italiana (causa 168/85, Racc. pag. 2945).

7 — Causa 305/87, Commissione/Repubblica ellenica, Racc. pag. 1461.

Ne consegue che quando una normativa è incompatibile con tali articoli lo è altresì con l'art. 7 del Trattato (...).

L'art. 7 del Trattato (...) tende quindi ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisce norme specifiche di non discriminazione [8] ».

Orbene, voi non avete constatato una violazione specifica dell'art. 7, dal momento che la Commissione non ha fatto menzione di situazioni diverse da quelle disciplinate dagli artt. 48, 52 e 59 del Trattato. Applicando questo principio [9] risulta che il mancato rimborso delle trattenute d'imposta sulle retribuzioni effettuate a carico dei *lavoratori subordinati*, gli unici presi in considerazione dalla questione del Conseil d'État del Lussemburgo e dalla disposizione sottoposta al suo giudizio, è in contrasto con l'art. 48 del Trattato e con il regolamento n. 1612/68 adottato per la sua applicazione, senza che si debba di conseguenza accertare un'infrazione specifica dell'art. 7 in quanto, peraltro, non si fa menzione di situazioni diverse da quelle del lavoratore subordinato che rientrino nella sfera d'applicazione della norma nazionale di cui trattasi.

Di conseguenza, vi suggerisco di dichiarare quanto segue:

« L'art. 48, nn. 1 e 2, del Trattato e il regolamento del Consiglio n. 1612/68 ostano a che la normativa di uno Stato membro stabilisca che le trattenute d'imposta sulle retribuzioni effettuata a carico di un lavoratore subordinato cittadino di uno Stato membro, che sia contribuente residente durante una parte dell'anno soltanto, in quanto si stabilisce in un paese membro o lo lascia durante l'anno fiscale, rimangano acquisite al Tesoro e non siano restituibili ».

8 — Punti 12 e 13 della motivazione.

9 — Vedansi anche le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs del 13 aprile 1989, nella summenzionata causa 305/87, pag. 1472, punto 14.