CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PHILIPPE LÉGER

presentate il 13 marzo 2003 [1]

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte da parte del Finanzgericht Berlin (Germania) concerne la situazione fiscale rispetto all'imposta sul reddito di un non residente, prestatore di servizi in Germania, che è cittadino dei Paesi Bassi. Questo tipo di situazione transfrontaliera è regolata dalla convenzione 16 giugno 1959 conclusa tra il Regno dei Paesi Bassi e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione [2].

I — Contesto normativo nazionale

2. La normativa tedesca in materia d'imposta sul reddito, Einkommensteuergesetz (legge relativa all'imposta sul reddito), nella formulazione del 1996 (in prosieguo: l'«EStG 1996»), distingue l'imposizione dei residenti, integralmente soggetti ad imposta, da quella dei non residenti, parzialmente soggetti ad imposta. L'EStG 1996 prevede un'imposizione dei redditi netti delle persone integralmente soggette ad un'aliquota determinata da una tabella fiscale progressiva comprendente una quota di base esente.

3. L'art. 50 a), n. 4, dell'EStG 1996 tratta dell'imposizione fiscale dei redditi delle persone parzialmente soggette, quindi dei soggetti che non hanno né la residenza né la dimora abituale in Germania e che ivi sono assoggettati ad imposta per la parte di reddito percepita in tale Stato. Ai sensi di detto art. 50 a), n. 4:

«Nel caso di persone parzialmente soggette a imposta, l'imposta sul reddito è riscossa mediante ritenuta fiscale alla fonte:

1. per i redditi percepiti a titolo di prestazioni artistiche, sportive o simili sul territorio nazionale o a titolo di sfruttamento di tali prestazioni sul territorio nazionale, ivi compresi i redditi derivanti da altre prestazioni legate a quelle che precedono indipendentemente dalla persona che percepisce le entrate (...)

(...).

1 — Lingua originale: il francese.
2 — BGBl. 1960, pag. 1782.

La ritenuta fiscale ammonta al 25% delle entrate (...)».

4. Le entrate di cui all'art. 50 a), n. 4, dell'EStG 1996 comprendono tutti i beni in denaro o valutabili in termini monetari, percepiti dal soggetto passivo d'imposta, senza detrazione delle spese professionali, delle spese eccezionali e delle imposte.

5. Con la ritenuta dell'imposta alla fonte, l'imposta sul reddito si considera in via di principio pagata. Non è prevista dalla legge alcuna procedura di rimborso [3]. L'unica eccezione possibile è quella in cui le spese professionali siano superiori alla metà delle entrate [4].

6. L'art. 1, n. 3, dell'EStG 1996 prevede che alcuni soggetti che rientrano nel campo di applicazione dell'art. 50 a) possano chiedere di essere trattati come integralmente soggetti all'imposta sul reddito. In tal caso la loro imposizione fiscale è allineata (a posteriori) a quella di una persona integralmente soggetta ad imposta. Le persone parzialmente soggette ad imposta possono avvalersi di tale diritto solo se è soddisfatta una delle seguenti condizioni: o il 90% almeno delle entrate sono state assoggettate, durante l'anno civile, all'imposta sui redditi tedesca, o le entrate non assoggettate a detta imposta durante l'anno civile sono pari o inferiori a DEM 12 000.

7. I soggetti che si avvalgono di tale diritto si vedranno applicare le stesse regole previste dall'EStG 1996 per le persone integralmente soggette ad imposta. Secondo la legge tedesca, infatti, queste ultime hanno, come base di calcolo dell'imposta per i redditi derivanti da un'attività autonoma, il reddito netto (entrate meno spese reali). Inoltre, all'imposizione dei loro redditi si applica un'aliquota progressiva, che comprende una quota di base esente [5].

II — Fatti e procedimento principale

8. Arnoud Gerritse è un cittadino olandese che nel 1996 ha esercitato un'attività autonoma in Germania. Il 25 aprile 1996 si è esibito come batterista presso un'emittente radiofonica a Berlino. Il suo compenso è stato di DEM 6 007,55. L'emittente radiofonica ha trattenuto da tale compenso una percentuale del 25% [6], ossia DEM 1 501,89 a titolo d'imposta forfettaria (sistema della ritenuta alla fonte), e DEM 112,64 a titolo di contributo di solidarietà.

3 — Art. 50, n. 5, dell'EStG 1996.

4 — Art. 50, n. 5, sub 3), secondo comma, dell'EStG 1997 applicabile retroattivamente ai compensi percepiti dopo il 31 dicembre 1995.

5 — Per il 1996, la quota esente ammonta a DEM 12 095 [art. 32 a) dell'EStG 1996].

6 — Secondo l'art. 50 a), n. 4, dell'EStG 1996.

9. Lo stesso anno, il sig. Gerritse ha percepito anche redditi lordi pari a circa DEM 55 000 nello Stato di residenza, i Paesi Bassi, e in Belgio.

10. In base alla convenzione conclusa tra il Regno dei Paesi Bassi e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione, i redditi percepiti dal sig. Gerritse in Germania sono assoggettati all'imposta sul reddito in tale Stato membro. Secondo la legge tedesca, tale imposta è calcolata applicando ai redditi lordi un'aliquota forfettaria del 25% con ritenuta alla fonte.

11. Conformemente all'art. 1, n. 3, dell'EStG 1996, il 4 settembre 1998, il sig. Gerritse ha chiesto al Finanzant Neukölln-Nord (Germania), di essere trattato come una persona integralmente soggetta ad imposta.

12. Quest'ultimo, con decisione 3 dicembre 1998, ha respinto tale domanda.

13. Il sig. Gerritse ha presentato un ricorso contro tale decisione dinanzi al Finanzgericht Berlin. Egli sostiene che, in base alla sentenza Biehl [7] e al principio di non discriminazione garantito dal diritto comunitario, egli ha diritto ad una liquidazione dell'imposta sul reddito come persona integralmente soggetta, perché un residente in una situazione analoga alla sua non è tenuto a versare l'imposta a causa della quota di base esente di DEM 12 095 [8].

III — Questione pregiudiziale

14. Il Finanzgericht Berlin ha deciso di sospendere il procedimento e ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia incompatibile con l'art. 52 del Trattato CE (...) il fatto che, ai sensi dell'art. 50 a), n. 4, prima frase, punto 1, e seconda frase, dell'[EStG 1996], un cittadino dei Paesi Bassi, il quale nella Repubblica federale di Germania nell'anno civile ha percepito un reddito netto imponibile derivante da attività autonoma di circa DEM 5 000, sia assoggettato ad una trattenuta fiscale del 25% sul reddito (lordo) di circa DEM 6 000, oltre al contributo di solidarietà, da parte del debitore del compenso e non abbia alcuna possibilità di recuperare in tutto o in parte le imposte pagate mediante una richiesta di rimborso o una liquidazione dell'imposta».

7 — Sentenza 8 maggio 1990, causa C-175/88 (Racc. pag. I-1779).

8 — Art. 32 a), n. 1, secondo comma, sub 1), dell' EStG 1996.

IV — Analisi

15. Come il sig. Gerritse e la Commissione delle Comunità europee, ritengo che la questione sollevata dal Finanzgericht Berlin debba essere interpretata nel senso che essa verte sull'art. 59 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 49 CE) e non sull'art. 52 del Trattato [9]. Infatti, una situazione come quella della causa principale, per il carattere temporaneo dell'attività autonoma esercitata dal ricorrente, rientra nell'ambito delle disposizioni del Trattato sulla libera prestazione dei servizi [10].

16. In limine, occorre ricordare che la normativa tedesca, da una parte, prevede un'aliquota fiscale diversa a seconda che si tratti dei redditi di persone integralmente soggette ad imposta, i residenti, oppure dei redditi di persone parzialmente soggette ad imposta, i non residenti. In concreto, la legge tedesca applica un'aliquota fiscale progressiva con una quota di base esente ai residenti ed un'aliquota forfettaria del 25% ai non residenti.

17. D'altra parte, la legge tedesca considera in modo diverso le spese professionali a seconda che si tratti dei redditi di un residente oppure di quelli di un non residente. In particolare, essa consente di detrarre dette spese dai redditi imponibili dei residenti, mentre i non residenti non possono detrarle dai loro redditi imponibili.

18. Alla luce di questi elementi, occorre intendere la questione pregiudiziale come volta ad accertare se l'art. 59 del Trattato osti ad una normativa nazionale relativa all'imposta sui redditi che, come nel caso di specie, tratta in modo diverso i residenti e i non residenti. Da una parte, i redditi dei residenti sono assoggettati ad imposta secondo una tabella progressiva che comprende una quota di base esente, mentre quelli dei non residenti sono assoggettati ad un'aliquota forfettaria, e, dall'altra, i residenti sono assoggettati ad imposta sui redditi netti, previa detrazione delle spese professionali, mentre i non residenti lo sono sui redditi lordi, senza detrazione di tali spese.

19. Secondo la costante giurisprudenza della Corte, «se è vero che allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare nel rispetto del diritto comunitario le competenze da essi conservate» [11]. Ne consegue che gli Stati membri,

9 — V. sentenza 20 marzo 1986, causa 35/85, Tissier (Racc. pag. 1207, punto 9).

10 — V. sentenza 30 novembre 1995, causa C-55/94, Gebhard (Racc. pag. I-4165, punto 39).

11 — V. sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225, punto 21); 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx (Racc. pag. I-2493, punto 16); 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher (Racc. pag. I-3089, punto 36); 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind (Racc. pag. I-5451, punto 20), e 15 gennaio 2002, causa C-55/00, Gottardo (Racc. pag. I-413, punto 32).

nell'esercizio della competenza che hanno conservato, non devono violare le libertà fondamentali garantite dal Trattato, come la libera prestazione dei servizi [12].

20. Allo stesso modo, secondo la Corte, «(n)ell'ottica di un mercato unico, e al fine di consentire la realizzazione degli obiettivi di quest'ultimo, l'art. 59 del Trattato osta all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale che abbia l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile di quella puramente interna a uno Stato membro» [13].

A — *Sull'aliquota d'imposizione forfettaria del 25%*

21. Con la prima parte della questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede se l'art. 59 del Trattato osti ad una normativa nazionale relativa all'imposta sui redditi, come quella del caso di specie, che tassa in modo diverso i redditi di un residente e quelli di un non residente, nel senso che il primo è assoggettato ad imposta in base da una tabella progressiva che include una quota di base esente, e il secondo in base ad un'aliquota forfettaria.

22. Credo che l'applicazione ai redditti percepiti in Germania dal sig. Gerritse di un'aliquota forfettaria del 25%, anziché l'applicazione di un'aliquota progressiva comprendente una quota di base esente, non sia incompatibile con le norme del Trattato sulla libera prestazione dei servizi.

23. Secondo una costante giurisprudenza [14], le norme relative alla 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 di fatto al medesimo risultato.

24. Così, una normativa nazionale applicabile indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente interessato, 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 nel territorio nazionale, rischia di operare principalmente a danno dei cittadini di altri Stati membri. Infatti, i non residenti sono il più delle volte cittadini di altri Stati [15].

25. Occorre poi rilevare che, secondo la costante giurisprudenza della Corte, una

12 — V. sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann (Racc. pag. I-249, punto 31), e causa C-300/90, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-305, punto 22).

13 — V. sentenza 3 ottobre 2002, causa C-136/00, Danner (Racc. pag. I-8147, punto 29). V. anche sentenza 5 ottobre 1994, causa C-381/93, Commissione/Francia (Racc. pag. I-5145, punto 17).

14 — V. sentenze 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu (Racc. pag. 153, punto 11), e 13 luglio 1993, causa C-330/91, Commerzbank (Racc. pag. I-4017, punto 14).

15 — V. sentenza Schumacker, citata (punto 28).

discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse [16].

26. Orbene, in materia d'imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe [17]. Di conseguenza, per uno Stato membro è possibile prevedere norme diverse in questo settore, a seconda che esse si applichino ai residenti o ai non residenti.

27. Nel caso di specie, la parte essenziale dei redditi del sig. Gerritse proviene dal suo Stato di residenza ed egli trae solo una piccola parte dei suoi redditi dall'attività in Germania. La situazione del sig. Gerritse non è analoga a quella di un residente tedesco, in quanto essa presenta rispetto a quest'ultima differenze oggettive per quanto attiene sia alla fonte del reddito, sia alla capacità contributiva personale o ancora alla presa in considerazione della situazione personale e familiare [18].

28. La diversità di situazione oggettiva è tale da giustificare una differenza di trattamento mediante applicazione di regole diverse in un caso come quello della fattispecie [19]. Occorre peraltro che questa disparità di trattamento non rimetta in discussione la libera prestazione dei servizi e non sfavorisca il sig. Gerritse.

29. Così, occorre verificare se l'applicazione dell'aliquota forfettaria come nel caso di specie, anziché l'applicazione dell'aliquota progressiva comprendente una quota di base non imponibile, sia tale da sfavorire l'attività in Germania del sig. Gerritse e, con ciò, da compromettere l'attuazione del principio della libera prestazione dei servizi.

30. Per questo esamineremo, in primo luogo, se il sig. Gerritse possa effettivamente pretendere l'applicazione ai suoi redditi della quota di base esente. In secondo luogo, vedremo se l'applicazione dell'aliquota forfettaria del 25%, invece dell'aliquota progressiva, costituisca per il sig. Gerritse uno svantaggio reale.

31. Il Finanzamt Berlin [20], il governo finlandese [21] e la Commissione [22] osservano che non si deve tenere conto della quota

16 — Ibidem (punto 30).

17 — Ibidem (punti 31, 33 e 34).

18 — V. citate sentenze Wielockx (punto 18), Schumacker (punti 31 e seg.), Asscher (punto 41), Gschwind (punto 22), e 16 maggio 2000, causa C-87/99, Zurstrassen (Racc. pag. I-3337, punto 21).

19 — V., in tal senso, citate sentenze Schumacker (punti 36-38) e Asscher (punto 42).

20 — V. le sue osservazioni scritte (pag. 3).

21 — V. le sue osservazioni scritte (punto 10).

22 — V. le sue osservazioni scritte (punti 31 e 32).

esente prevista dalla normativa tedesca per quanto riguarda il sig. Gerritse, poiché questa disposizione di legge ha una finalità sociale. Essa ha lo scopo di lasciare al contribuente un minimo vitale esente da qualsiasi imposta sul reddito.

32. Tale è anche la mia opinione. Secondo una costante giurisprudenza, quando un soggetto percepisce la maggior parte dei suoi redditi nello Stato di residenza, spetta a tale Stato garantirgli il minimo vitale e non agli altri Stati membri nei quali detto soggetto ha pure percepito dei redditi [23]. Nel caso di specie non tocca quindi alla Repubblica federale di Germania garantire il minimo vitale al sig. Gerritse, perché quest'ultimo ivi percepisce solo una minima parte dei suoi redditi.

33. Quanto all'ammontare dell'aliquota forfettaria fissata nel caso di specie al 25%, ricorderò la citata sentenza Asscher, nella quale la Corte ha dichiarato che non si può esigere dai non residenti un'aliquota fiscale più elevata di quella richiesta ai residenti, in ogni caso in cui il reddito che il non residente percepisce nello Stato di attività è soggetto alla progressività nello Stato di residenza [24].

34. Queste due condizioni sono soddisfatte nel caso di specie.

35. Da una parte, conformemente alla convenzione conclusa per evitare la doppia imposizione, lo Stato di residenza, i Paesi Bassi, include nella progressività dell'imposta sul reddito mondiale del sig. Gerritse i redditi percepiti in Germania. Il governo olandese sottolinea nella sua risposta alla Corte che esso tiene conto dell'imposta pagata nei diversi Stati di attività e che la deduce dall'imposta dovuta a titolo di reddito mondiale [25]. Così, un'esenzione d'imposta è concessa al sig. Gerritse sui redditi percepiti in Germania, a titolo di libera prestazione di servizi. Tale esenzione sarà detratta dall'importo delle imposte dovute per il reddito mondiale.

36. Dall'altra, la Commissione, nelle sue osservazioni scritte [26], ha potuto utilmente dimostrare che l'applicazione dell'aliquota progressiva prevista dalla normativa tedesca ai redditi percepiti in Germania dal sig. Gerritse porterebbe ad un'aliquota analoga all'aliquota forfettaria del 25% che gli è stata applicata.

37. In concreto, effettuando il conteggio per il caso del sig. Gerritse, rispetto ai redditi netti e alla tabella fiscale dell'EStG 1996, l'aliquota d'imposizione media sarebbe del 26,5%. La Commissione conclude giustamente che, sino a concorrenza di tale aliquota, non vi è discriminazione. Nel caso del sig. Gerritse, l'aliquota del

23 — V. citate sentenze Schumacker (punto 32) e Gschwind (punto 22).

24 — Punti 45 e seg.

25 — V. risposte del governo olandese ai quesiti della Corte (pag. 2).

26 — Punti 27 e seg.

25% che gli viene applicata dall'EStG 1996 non lo sfavorisce rispetto ad un residente che si veda applicare l'aliquota progressiva.

38. La disposizione di legge tedesca che prevede, nel caso di specie, un'aliquota forfettaria del 25% non è dunque contraria alle disposizioni del Trattato sulla libera prestazione dei servizi.

B — *Sulla deducibilità delle spese professionali*

39. In limine, occorre ricordare che, al momento dell'imposizione dei redditi, l'EStG 1996 prende in considerazione, per i residenti, i redditi netti, previa detrazione delle spese professionali, e, per i non residenti, i redditi lordi senza tale detrazione [27].

40. Con la seconda parte della sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio mira ad accertare se l'art. 59 del Trattato osti ad una normativa nazionale come quella del caso di specie, che tassa in modo diverso i redditi di un residente e quelli di un non residente, prendendo in considerazione, per il primo, i redditi netti previa detrazione delle spese professionali e, per il secondo, i redditi lordi senza detrazione di dette spese.

41. A mio parere, la normativa tedesca è fonte di uno svantaggio reale nel caso del sig. Gerritse.

42. Ho sottolineato precedentemente che, per uno Stato membro, è possibile applicare in materia di fiscalità diretta norme diverse ai residenti e ai non residenti. Occorre peraltro che le norme applicabili ai non residenti non li sfavoriscano nell'esercizio della loro attività dal punto di vista delle norme comunitarie.

43. Orbene, lo svantaggio che il sig. Gerritse pretende di avere subito a causa della differenza di trattamento prevista dalla normativa tedesca è evidente [28]. Il sig. Gerritse, cui non è consentito detrarre dal suo reddito le spese professionali e le spese reali che egli ha sostenuto per la sua attività, è quindi tassato su un importo più elevato dei residenti, in quanto questi

27 — Art. 50, n. 5, punto 3, seconda frase, dell'EStG 1997, applicabile retroattivamente alle retribuzioni percepite dopo il 31 dicembre 1995.

28 — V., su questo punto, anche Molenaar, D., «Obstacles for International Performing Artists», *European Taxation*, volume 42, numero 4, aprile 2002, pag. 149, in particolare pag. 150 e 151. L'autore ricorda il commento ufficiale dell'art. 17 del modello di convenzione contro la doppia imposizione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) e il riferimento alla detrazione delle spese professionali nel paese di attività. Tuttavia l'OCSE, informa l'autore, si guarda bene dall'indicare come si devono operare tali detrazioni. L'autore riporta le parole del professor Sandler, che ha qualificato la non deducibilità delle spese di gestione come un ostacolo significativo, nell'ambito di un congresso IFA a Cannes nel 1995.

ultimi, a parità di redditi, possono detrarre le spese professionali.

44. Peraltro, il sig. Gerritse non ha la possibilità di detrarre dette spese, in seguito, nello Stato di residenza.

45. Conseguentemente, credo che spetti alla normativa tedesca che, in base alla convenzione conclusa per evitare la doppia imposizione, è applicabile alla tassazione dei redditi del sig. Gerritse percepiti in Germania, consentire la detrazione delle spese professionali sostenute per la riscossione di detti redditi. Non consentendo ciò, la normativa tedesca svantaggia il sig. Gerritse rispetto ai residenti che svolgono la stessa attività, ma che saranno soggetti ad imposta solo per l'ammontare dei loro redditi netti.

46. Lo svantaggio subito dal sig. Gerritse deriva dalla disparità di trattamento operata dalla normativa tedesca, basata sul criterio della residenza. Una tale disparità di trattamento è costitutiva di una discriminazione indiretta.

47. Occorre vedere se tale discriminazione possa essere giustificata. Allo stato attuale degli atti, il governo tedesco non è intervenuto e il Finanzamt Berlin non ha presentato alcuna giustificazione riguardo a questa discriminazione derivante dalla normativa nazionale.

48. Come giustamente fa notare il giudice del rinvio, la non deducibilità delle spese professionali dei non residenti non può essere giustificata dal cosiddetto principio della «coerenza del sistema fiscale». La necessità di preservare la coerenza di un sistema fiscale è stata ritenuta idonea a giustificare normative restrittive delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, nelle citate sentenze Bachmann e Commissione/Belgio [29].

49. Orbene, nel caso di specie, la normativa tedesca, che prevede l'imposizione dei redditi di un non residente all'aliquota forfettaria del 25%, non implica assolutamente, e ciò nemmeno a titolo della coerenza del sistema fiscale, che siano i redditi lordi di detto non residente ad essere assoggettati ad imposta.

50. Di conseguenza, il diritto comunitario osta alle disposizioni della normativa tedesca in materia d'imposta sul reddito che prendono in considerazione in modo diverso i redditi di un residente e quelli di un non residente, assoggettando ad imposta, per il primo, i redditi netti e, per il secondo, i redditi lordi.

29 — V. citate sentenze Bachmann (punti 21-23) e Commissione/Belgio (punto 14-16).

V — Conclusione

51. Concludo, pertanto, proponendo alla Corte di dichiarare:

«1) L'art. 59 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 49 CE) non osta ad una normativa nazionale, come quella del caso di specie, relativa all'imposta sul reddito, che tassa in modo diverso i redditi di un residente e quelli di un non residente, essendo il primo assoggettato ad imposta in base ad una tabella progressiva comprendente una quota di base esente, e il secondo, in base ad un'aliquota forfettaria.

2) Tale articolo osta, invece, ad una normativa nazionale, come quella del caso di specie, che assoggetta ad imposta in modo diverso i redditi di un residente e quelli di un non residente, in quanto prende in considerazione, per il primo, i redditi netti previa detrazione delle spese professionali e, per il secondo, i redditi lordi senza detrazione delle dette spese».