SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

6 luglio 2006 *

Nel procedimento C-346/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione 26 maggio 2004, pervenuta in cancelleria il 12 agosto 2004, nella causa

Robert Hans Conijn

contro

Finanzamt Hamburg-Nord,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (relatore) e A. Ó Caoimh, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. P. Léger
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

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

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

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 9 marzo 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE).

2 Essa è stata proposta nell'ambito di una controversia tra il sig. Conijn e il Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (Ufficio tributario di Amburgo-Centro/Città vecchia), cui è subentrato, il 1° marzo 2005, il Finanzamt Hamburg-Nord (Ufficio tributario di Amburgo-Nord; in prosieguo: il «Finanzamt»). Il sig. Conijn chiede che gli sia riconosciuto il diritto di dedurre dal reddito imponibile le spese di consulenza fiscale sostenute per compilare la dichiarazione dei redditi percepiti in Germania quale soggetto ad obbligo fiscale limitato.

Contesto normativo nazionale

3 Ai sensi dell'Einkommensteuergesetz (legge sull'imposta sul reddito) nella versione del 1997 (in prosieguo: l'«EStG 1997») occorre distinguere i contribuenti tenuti illimitatamente all'imposta sul reddito, che sono residenti in Germania, da quelli soggetti ad obbligo fiscale limitato, che non sono residenti in Germania, ma che sono ivi tassati per i redditi percepiti in loco.

4 L'art. 15, n. 1, punto 2), dell'EStG 1997, relativo ai redditi da attività artigianali, industriali o commerciali, recita come segue:

«1. Sono redditi da attività artigianale, industriale o commerciale:

1) (...)

2) i dividendi attribuiti ai soci di "Offene Handelsgesellschaften", di "Kommanditgesellschaften" o di altre società in cui il socio deve essere considerato l'imprenditore (o uno degli imprenditori), nonché i proventi realizzati per l'attività prestata alle dipendenze della società o per la concessione di prestiti o per la messa a disposizione di beni. Il socio che detiene una partecipazione indiretta nella società attraverso una o più società di persone è assimilato al socio che partecipa direttamente; è considerato coimprenditore nella società di cui è socio indiretto se lui in prima persona o le società di persone intermediarie possono essere considerati coimprenditori nelle società di persone di cui sono soci diretti».

5 L'art. 49, n. 1, punto 2, lett. a), dell'EStG 1997 annovera i redditi da attività industriali e commerciali fra i redditi imponibili.

6 Conformemente all'art. 50, n. 1, dell'EStG 1997 i soggetti limitatamente tenuti ad imposta in Germania non possono dedurre come spese straordinarie le spese di consulenza fiscale, mentre l'art. 10, n. 1, punto 6, della medesima legge consente tale deduzione a coloro che sono soggetti ad obbligo fiscale illimitato.

Causa principale e questione pregiudiziale

7 Il sig. Conijn, cittadino olandese residente nei Paesi Bassi, percepiva nel 1998, a titolo della sua partecipazione in una società in accomandita di diritto tedesco, in

qualità di erede pro indiviso, redditi di natura industriale e commerciale di origine tedesca pari a DEM 146 373,50. L'importo era inferiore al 90 % del suo reddito mondiale complessivo.

8 Nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio 1998 il sig. Conijn iscriveva a deduzione come spese straordinarie, ai sensi dell'art. 10, n. 1, punto 6, dell'EStG 1997, le spese di consulenza fiscale sostenute in Germania per la compilazione della dichiarazione dei redditi, per un totale di DEM 1 046. La deduzione non veniva riconosciuta dal Finanzamt, in applicazione dell'art. 50, n. 1, dell'EStG 1997.

9 Il sig. Conijn presentava ricorso dinanzi al Finanzgericht Hamburg (Sezione tributaria del Tribunale di Amburgo), ricorso respinto con sentenza 11 novembre 2003. Egli adiva, allora, per «Revision» il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) chiedendo l'annullamento della sentenza e la constatazione della deducibilità delle spese di consulenza fiscale. Il Finanzamt concludeva per il rigetto del ricorso.

10 Ciò premesso, il Bundesfinanzhof sospendeva il procedimento e sottoponeva alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 52 del Trattato (...) osti al divieto per un cittadino di un altro Stato membro, soggetto a un obbligo fiscale limitato nel territorio della Repubblica federale di Germania, di dedurre dal suo reddito imponibile le spese di consulenza fiscale come spese straordinarie, diversamente da quanto previsto per i contribuenti soggetti a un obbligo fiscale illimitato».

Quanto alla questione pregiudiziale

11 Il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 52 del Trattato osti a una disposizione nazionale, come quella di cui trattasi nella causa principale, che non permette a una persona limitatamente soggetta ad imposta di dedurre dal suo reddito imponibile come straordinarie le spese per consulenza fiscale sostenute per compilare la dichiarazione dei redditi, deduzione invece consentita ai soggetti passivi illimitatamente obbligati.

12 Secondo una giurisprudenza costante, la libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro comporta l'accesso alle attività non salariate e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini (v., in particolare, sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 13; 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. I-2651, punto 22, e 13 aprile 2000, causa C-251/98, Baars, Racc. pag. I-2787, punto 27).

13 Il sig. Conijn è tassato in Germania, ai sensi dell'art. 49 dell'EStG, per i redditi da attività industriali e commerciali conseguiti in tale Stato. Per tale attività è soggetto ad imposizione dei dividendi della società in accomandita ed è considerato imprenditore secondo il diritto tributario nazionale.

14 Pur se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx, Racc. pag. I-2493, punto 16;

6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen, Racc. pag. I-4071, punto 32, e 26 giugno 2003, causa C-422/01, Skandia e Ramstedt, Racc. pag. I-6817, punto 25).

15 Così, le disposizioni fiscali nazionali non possono costituire una discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza (v., in particolare, sentenze Wielockx, cit., punto 16, e 12 dicembre 2002, causa C-385/00, De Groot, Racc. pag. I-11819, punto 75).

16 Il fatto, tuttavia, che uno Stato membro non faccia fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al residente non è di regola discriminatorio, tenuto conto delle differenze obiettive tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale, sia ancora alla situazione personale e familiare (sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punto 34, e 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind, Racc. pag. I-5451, punto 23).

17 La residenza costituisce, del resto, il criterio di collegamento all'imposta sul quale si fonda, di norma, il diritto tributario internazionale odierno, in particolare il modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) (modello di convenzione in materia di doppie imposizioni concernente i redditi e il patrimonio, relazione del comitato degli affari fiscali dell'OCSE, 1977, versione del 29 aprile 2000), allo scopo di ripartire tra gli Stati la competenza tributaria nelle situazioni che comportano elementi di estraneità.

18 Nella fattispecie, dal fascicolo risulta che il sig. Conijn, residente nei Paesi Bassi, ha percepito in territorio tedesco meno del 90% del suo reddito complessivo.

19 Si pone perciò il problema di accertare se l'oggettiva disparità di situazione tra un non residente come lui e un residente giustifichi una disposizione nazionale, come quella in discussione nella causa principale, che in sede di dichiarazione dei redditi nega la deduzione delle spese di consulenza fiscale al primo, mentre la riconosce al secondo.

20 Con riferimento alle spese connesse direttamente ai redditi di una persona parzialmente soggetta ad imposta, la Corte ha affermato che, per spese come quelle professionali sostenute in ragione di un'attività esercitata in un altro Stato membro, la persona limitatamente soggetta ad imposta dev'essere trattata alla stregua di quella soggetta illimitatamente (v. sentenza 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse, Racc. pag. I-5933, punto 27).

21 Quanto alle spese di consulenza fiscale, la loro deduzione a titolo di «spese straordinarie» per i contribuenti illimitatamente soggetti ad imposta si spiega, secondo il governo tedesco, con il fatto che esse sono rese necessarie dalla complessità del diritto tributario nazionale.

22 Spese di consulenza fiscale ha per l'appunto sostenuto il sig. Conijn per compilare la propria dichiarazione dei redditi percepiti in Germania. L'obbligo di redigere tale dichiarazione discende dal fatto che egli percepisce redditi nel detto Stato membro. Le spese di consulenza fiscale sono dunque direttamente connesse ai redditi ivi tassati, di modo che gravano alla stessa maniera sui redditi di tutti i contribuenti, residenti e non.

23 Non solo. I contribuenti residenti e quelli non residenti versano in una situazione comparabile con riferimento alla complessità del diritto tributario nazionale. Il

diritto a deduzione che mira a compensare le spese di consulenza fiscale, riconosciuto ai contribuenti residenti, deve potersi perciò applicare anche ai contribuenti non residenti a loro volta confrontati alla complessità del sistema tributario nazionale.

24 Ciò considerato, sotto il profilo della possibilità di dedurre le spese di consulenza fiscale come spese straordinarie, i contribuenti residenti e quelli non residenti versano in una situazione analoga e la disposizione nazionale che nega tale possibilità ai non residenti costituisce una restrizione contraria all'art. 52 del Trattato.

25 Siccome dinanzi alla Corte non è stato dedotto nessun argomento preciso a giustificazione di una tale disparità di trattamento, occorre considerare che la disposizione nazionale rischia di sfavorire principalmente i cittadini di altri Stati membri e comporta, pertanto, una discriminazione indiretta fondata sulla cittadinanza.

26 Di conseguenza, la questione va risolta rispondendo che l'art. 52 del Trattato (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) osta a una disposizione nazionale che non permette ad una persona limitatamente soggetta ad imposta di dedurre dal proprio reddito imponibile come spese straordinarie le spese di consulenza fiscale sostenute per compilare la dichiarazione dei redditi, mentre ai soggetti passivi illimitatamente obbligati la deduzione di tali spese è consentita.

Sulle spese

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

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

L'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) osta a una disposizione nazionale che non permette a una persona limitatamente soggetta ad imposta di dedurre dal proprio reddito imponibile come spese straordinarie le spese di consulenza fiscale sostenute per compilare la dichiarazione dei redditi, mentre ai soggetti passivi illimitatamente obbligati la deduzione di tali spese è consentita.

Firme