Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

22 giugno 2017 *

«Rinvio pregiudiziale — Libera circolazione dei lavoratori — Redditi percepiti in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di residenza — Metodo di esenzione con riserva di progressività nello Stato membro di residenza — Contributi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia trattenuti dai redditi percepiti in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di residenza — Deduzione di tali contributi — Condizione relativa all'assenza di un nesso diretto con le entrate esenti»

Nella causa C-20/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 16 settembre 2015, pervenuta in cancelleria il 15 gennaio 2016, nel procedimento

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

contro

Finanzamt Offenburg,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da M. Berger, presidente di sezione, E. Levits (relatore) e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 1º febbraio 2017,

considerate le osservazioni presentate:

— per i sig.ri Bechtel, da J. Garde, Rechtsanwalt;

— per il Finanzamt Offenburg, da E. Lehmann, in qualità di agente;

— per il governo tedesco, da T. Henze, R. Kanitz e D. Klebs, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da W. Roels e M. Wasmeier, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il tedesco.

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 45 TFUE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, il sig. Wolfram Bechtel e la sig.ra Marie-Laure Bechtel, e, dall'altro, il Finanzamt Offenburg (amministrazione tributaria di Offenburg, Germania) avente ad oggetto il riconoscimento dei contributi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia in Francia dalla sig.ra Bechtel, nell'ambito della determinazione del loro reddito imponibile e dell'aliquota d'imposta speciale applicabile al loro reddito imponibile per gli anni 2005 e 2006.

Contesto normativo

Normativa tedesca

3 Conformemente all'articolo 1 dell'Einkommensteuergesetz (legge relativa all'imposta sul reddito) del 2002, nella sua versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo: l'«EStG del 2002») le persone fisiche che hanno il loro domicilio o la loro residenza abituale nel territorio nazionale sono integralmente assoggettate all'imposta sul reddito.

4 L'articolo 2 di detta legge, che verte sulla portata della tassazione e sulle definizioni, dispone quanto segue:

«(1) Sono assoggettati all'imposta sul reddito

(…)

4. i redditi (*Einkünfte*) da lavoro subordinato

(…)

(2) I redditi (*Einkünfte*) sono

(…)

2. l'eccedenza delle entrate rispetto alle spese professionali nel caso delle altre categorie di redditi (articoli da 8 a 9a).

(3) La somma dei redditi (*Einkünfte*), diminuita dell'importo non imponibile a favore dei percettori di una pensione di vecchiaia, dell'importo dell'esenzione fiscale per genitori singoli e della deduzione di cui all'articolo 13, paragrafo 3, costituisce l'importo totale dei redditi (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).

(4) L'importo totale dei redditi, previa deduzione delle spese straordinarie e degli oneri straordinari, costituisce il reddito (*Einkommen*).

(5) Il reddito (*Einkommen*), diminuito degli importi esenti di cui all'articolo 32, paragrafo 6, e degli altri importi da dedurre dal reddito, costituisce il reddito imponibile (*versteuerndes Einkommen*); quest'ultimo costituisce la base per il calcolo dell'imposta sul reddito secondo la tabella. (…)».

5 L'articolo 9 dell'EStG del 2002, rubricato «Spese professionali», così prevede:

«(1) Le spese professionali sono spese per la maturazione, la tutela e il mantenimento delle entrate. Esse devono essere dedotte dalla categoria di redditi nella quale sono state generate. Costituiscono ugualmente spese professionali:

(…)

3. i contributi versati ad ordini professionali e ad altre associazioni professionali il cui obiettivo non sia il mantenimento di esercizi commerciali,

(…)».

6 L'articolo 10 dell'EStG del 2002, rubricato «Spese straordinarie», prevede, al suo paragrafo 1, punto 1, che costituiscono spese straordinarie le spese elencate in tale disposizione qualora non siano oneri di esercizio o spese professionali. L'articolo 10, paragrafo 1, punti 2 e 3 dell'EStG del 2002 elenca le spese che costituiscono spese straordinarie, ed è così formulato:

«2. a) i contributi versati ai regimi legali di assicurazione pensionistica o alle casse pensionistiche agricole, come ai regimi pensionistici professionali che forniscono prestazioni analoghe a quelle dei regime legali di assicurazione pensionistica;

Ai contributi di cui alle lettere a) e b) occorre aggiungere la quota a carico del datore di lavoro esente dall'imposta del regime legale di assicurazione pensionistica (…) e un'indennità dal datore di lavoro esente dall'imposta a questa assimilata.

3. a) i contributi versati ad assicurazioni contro la disoccupazione, ad assicurazioni contro l'incapacità di guadagno e lavorativa che non rientrano nel punto 2, prima frase, lettera b), quelli versati ad assicurazioni malattia, assistenza, infortunio e responsabilità civile, nonché quelli versati ad assicurazioni che prevedano un'indennità solo in caso di decesso;

7 L'articolo 10, paragrafo 2, dell'EStG del 2002 così recita:

«Gli importi indicati al paragrafo 1, punti 2 e 3 (spese previdenziali) possono essere dedotti a condizione che

1. non abbiano un nesso economico diretto con le entrate esenti da imposta,

(...)».

8 L'articolo 10, paragrafo 3 dell'EStG del 2002 prevede che le spese previdenziali previste dall'articolo 10, paragrafo 1, punto 2, seconda frase, di tale legge siano prese in considerazione fino ad un massimale di EUR 20 000; questo massimale dev'essere moltiplicato per due in caso di tassazione congiunta dei coniugi.

9 L'articolo 32a dell'EStG del 2002, rubricato «Aliquota d'imposizione» è formulato come segue:

«(1) L'imposta sul reddito soggetta alle tariffe è calcolata sulla base del reddito imponibile (*versteuerndes Einkommen*). Essa ammonta, rispettivamente, fatti salvi gli articoli 32b, 34, 34b e 34c, in euro, per il reddito imponibile:

1. fino a EUR 7 664 (importo di base esente): a 0;

2. da EUR 7 665 a EUR 12 739: a (883,74 × y + 1 500) × y;

3. da EUR 12 740 a EUR 52 151: a (228,74 × z + 2 397) × z + 989;

4. a partire da EUR 52 152: a 0,42 × x + 7 914.

"y" rappresenta un decimo di millesimo della parte eccedente EUR 7 664 del reddito imponibile arrotondato. "z" rappresenta un decimo di millesimo della parte eccedente EUR 12 739 del reddito imponibile arrotondato. "x" rappresenta il reddito imponibile arrotondato. L'importo dell'imposta che ne risulta deve essere arrotondato all'euro pieno».

10 Ai sensi dell'articolo 32b dell'EStG del 2002, rubricato «Riserva di progressività»:

«(1) Se un soggetto passivo interamente assoggettato, temporaneamente o per tutto il periodo di imposizione, (…) ha percepito

(...)

3. redditi (*Einkünfte*) che sono esenti da imposizione, conformemente ad una convenzione intesa a prevenire la doppia imposizione o ad un'altra convenzione internazionale, fatta salva la loro inclusione in sede di calcolo dell'imposta sul reddito, o i redditi non soggetti ad imposta sul reddito tedesco, nel corso del periodo d'imposta, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 3, o dell'articolo 1a o dell'articolo 50, paragrafo 5, seconda frase, punto 2, qualora la somma di tali redditi sia positiva,

deve essere applicata al reddito imponibile (*versteuerndes Einkommen*) un'aliquota d'imposta speciale, ai sensi dell'articolo 32a, paragrafo 1.

(...)

(2) L'aliquota d'imposta speciale prevista dal paragrafo 1 è l'aliquota che risulta quando, nel calcolo dell'imposta sul reddito, il reddito imponibile (*versteuerndes Einkommen*) ai sensi dell'articolo 32a, paragrafo 1, viene aumentato o diminuito nella seguente misura

(...)

2. nel caso previsto al paragrafo 1, secondo e terzo comma, i redditi (*Einkünfte*) ivi menzionati, i redditi straordinari ivi contenuti devono essere presi in considerazione nella misura di un quinto.

(...)».

La convenzione franco-tedesca

11 La convenzione tra la Repubblica francese e la Repubblica federale di Germania, del 21 luglio 1959, diretta ad evitare le doppie imposizioni e a stabilire norme di assistenza amministrativa e giuridica reciproca (BGBl. II 1961, pag. 397) quale modificata dalla clausola addizionale del 9 giugno 1969

(BGBl. II 1970, pag. 717), il 28 settembre 1989 (BGBl. II 1990, pag. 770), e il 20 settembre 2001 (BGBl. II 2002, pag. 2370) (in prosieguo: la «convenzione franco-tedesca») al suo articolo 14, paragrafo 1, dispone quanto segue:

«I salari, gli stipendi e gli emolumenti analoghi, nonché le pensioni di vecchiaia versate da uno degli Stati contraenti, da un Land o da una persona giuridica di diritto pubblico di tale Stato o Land a persone fisiche residenti nell'altro Stato, in considerazione di periodi di servizio amministrativo o militare, attuali o precedenti, sono imponibili solo nel primo Stato. (...)».

12 L'articolo 20, paragrafo 1, della convenzione franco-tedesca così prevede:

«Per quanto riguarda le persone fisiche residenti nella Repubblica federale, la doppia imposizione viene evitata nel modo seguente:

a) Fatte salve le lettere b) e c), sono esclusi dalla base imponibile tedesca i redditi provenienti dalla Francia e i beni patrimoniali situati in Francia che possono essere assoggettati ad imposta in tale paese ai sensi della presente convenzione. Questa disposizione non limita il diritto della Repubblica federale di prendere in considerazione, nel fissare la propria aliquota d'imposta, i redditi e i beni patrimoniali così esclusi.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

13 I ricorrenti nel procedimento principale sono sposati e, durante gli anni 2005 e 2006, risiedevano in Germania, dove sono stati soggetti ad imposizione congiunta ai fini dell'imposta sul reddito.

14 Il sig. Bechtel, durante gli anni 2005 e 2006, ha percepito redditi in forza di un'attività lavorativa come funzionario nella funzione pubblica tedesca, mentre la sig.ra Bechtel, di nazionalità francese, lavorava come pubblica dipendente nell'amministrazione tributaria francese e aveva percepito, per tale attività, una retribuzione lorda, rispettivamente, di EUR 22 342 nel 2005 e di EUR 24 397 nel 2006.

15 Sulla base delle sue buste paga, la retribuzione lorda della ricorrente nel procedimento principale era stata ridotta delle seguenti voci: la ritenuta alla fonte, il contributo alla pensione civile, il contributo alla pensione civile calcolata sull'indennità mensile lorda di perizia tecnica, il contributo alla «mutuelle des agents des impôts» (assicurazione integrativa per i dipendenti dell'amministrazione tributaria), i contributi all'assicurazione integrativa per l'invalidità e i superstiti dei dipendenti dell'amministrazione tributaria, la «contribution ouvrière maladie deplafonnée» (contributo all'assicurazione malattia a carico del lavoratore) e il contributo alla pensione integrativa del pubblico impiego.

16 L'amministrazione tributaria di Offenburg ha escluso la retribuzione lorda della ricorrente nel procedimento principale dalla base imponibile dell'imposta sui redditi dei ricorrenti nel procedimento principale per gli anni 2005 e 2006, in quanto redditi esenti sulla base della convenzione franco-tedesca.

17 Per contro, tale retribuzione lorda, diminuita delle voci «pensione civile» e «pensione civile calcolata sull'indennità mensile lorda di perizia tecnica» è stata presa in considerazione nell'ambito del calcolo della riserva di progressività di cui all'articolo 32b, paragrafo 1, punto 3 dell'EStG del 2002, al fine di calcolare l'aliquota d'imposta speciale applicabile al reddito imponibile dei ricorrenti nel procedimento principale.

18 Considerando che i contributi prelevati dalla retribuzione della sig.ra Bechtel avrebbero dovuti essere dedotti dall'importo della retribuzione da prendere in considerazione per il calcolo della riserva di progressività, i ricorrenti nel procedimento principale hanno proposto ricorso dinanzi al Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunale tributario del Baden-Württemberg, Germania). Poiché tale ricorso veniva respinto con sentenza del 31 luglio 2013, essi hanno proposto un ricorso in cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania).

19 Detto giudice precisa che, conformemente all'articolo 14, paragrafo 1, e all'articolo 20, paragrafo 1, lettera a) della convenzione franco-tedesca, i redditi della sig.ra Bechtel derivanti dalla sua attività in Francia devono essere esclusi dalla base imponibile dell'imposta tedesca sui redditi dei ricorrenti nel procedimento principale. Tuttavia, sarebbe pacifico tra le parti nel procedimento principale, conformemente all'articolo 32b, paragrafo 1, punto 3 dell'EStG del 2002, che tali redditi debbano essere inclusi nel calcolo di un'aliquota d'imposta speciale, applicabile al reddito imponibile dei ricorrenti nel procedimento principale.

20 Secondo il giudice del rinvio, conformemente alla legge tedesca applicabile, le spese previdenziali comprese nella remunerazione lorda della ricorrente nel procedimento principale non rientrano materialmente nella nozione di «spese professionali», ai sensi dell'articolo 9 dell'EStG del 2002.

21 Per contro, i contributi relativi alla «mutuelle des agents des impôts», all'assicurazione integrativa per l'invalidità, alle pensioni per i superstiti dei dipendenti dell'amministrazione tributaria, alla pensione integrativa del pubblico impiego e alla «contribution ouvrière maladie deplafonnée» potrebbero rientrare nella nozione di spese straordinarie, perché tali spese previdenziali integrerebbero la fattispecie di cui all'articolo 10, paragrafo 1, punto 2, lettera a), o all'articolo 10, paragrafo 1, punto 3, lettera a), dell'EStG del 2002.

22 Tuttavia, l'articolo 10, paragrafo 2, punto 1, dell'EStG del 2002 subordina la deduzione delle spese a titolo delle spese straordinarie alla condizione che queste ultime non abbiano un nesso economico diretto con le entrate esenti. Orbene, poiché la retribuzione della ricorrente nel procedimento principale è esente dall'imposizione tedesca, un tale nesso economico diretto sussisterebbe e la deduzione delle spese previdenziali come spese straordinarie non sarebbe possibile, e ciò indipendentemente dalla questione se, per gli anni 2005 e 2006, l'importo massimo delle spese straordinarie stabilito all'articolo 10, paragrafo 3, dell'EStG del 2002 sia stato raggiunto senza le spese previdenziali della ricorrente nel ricorso principale, circostanza che le decisioni impugnate non preciserebbero.

23 I contributi pensionistici della ricorrente nel procedimento principale non potrebbero nemmeno essere dedotti nell'ambito della determinazione dell'aliquota d'imposta speciale applicabile al reddito imponibile dei ricorrenti nel procedimento principale, conformemente all'articolo 32b dell'EStG del 2002. L'articolo 32b, paragrafo 2, punto 2, dell'EStG del 2002 prevedrebbe il computo dei redditi (*Einkünfte*). Orbene, in sede di determinazione dei redditi (*Einkünfte*), le spese straordinarie non potrebbero essere dedotte.

24 Il giudice del rinvio nutre dubbi riguardo alla compatibilità con il diritto dell'Unione del divieto di deduzione delle spese previdenziali in quanto spese straordinarie. Secondo tale giudice, il rifiuto di concedere al contribuente residente il diritto di dedurre dalla base imponibile in Germania l'importo dei contributi previdenziali versati in un altro Stato membro o il diritto di detrarre dall'imposta dovuta in Germania i contributi previdenziali versati in uno Stato membro diverso, potrebbe dissuaderlo dall'esercitare il diritto alla libera circolazione dei lavoratori e costituire una restrizione ingiustificata a tale libertà fondamentale.

25 Alla luce di quanto precede, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 39 CE (attualmente articolo 45 TFUE) osti a una disposizione della normativa tedesca in base alla quale i contributi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia francese da un lavoratore che risiede in Germania e lavora per l'amministrazione dello Stato francese – a differenza di contributi analoghi versati al regime previdenziale tedesco da un lavoratore che svolge la sua attività in Germania – non riducono la base imponibile dell'imposta sul reddito quando, in forza della convenzione per evitare la doppia imposizione fra Germania e Francia, la retribuzione non è assoggettabile a imposta in Germania e comporta esclusivamente un aumento dell'aliquota applicabile ad altri redditi.

2) Se debba essere data risposta affermativa alla questione sub 1) anche quando i contributi assicurativi in questione, nel contesto dell'imposizione applicata alla retribuzione dallo Stato francese – concretamente o in modo forfettario –
   a) sono stati considerati a fini di deduzione o
   b) pur potendo essere considerati a fini di deduzione, non sono stati fatti valere in tal senso e, pertanto, non sono stati presi in considerazione».

Sulle questioni pregiudiziali

26 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente, se l'articolo 45 TFUE debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in virtù della quale un contribuente residente in tale Stato membro e che lavori per l'amministrazione pubblica di un altro Stato membro non può dedurre, dalla base imponibile dell'imposta sul reddito nel suo Stato membro di residenza, i contributi versati ad un regime pensionistico e di assicurazione malattia trattenuti sullo stipendio nello Stato membro di impiego, a differenza dei contributi analoghi versati al regime previdenziale del suo Stato membro di residenza allorché, in applicazione della convenzione per evitare la doppia imposizione fra i due Stati membri, lo stipendio non deve essere tassato nello Stato membro di residenza del lavoratore e comporta esclusivamente un aumento dell'aliquota applicabile ad altri redditi.

27 Il giudice del rinvio chiede inoltre se rilevi il fatto che, nel contesto dell'imposizione applicata sulla retribuzione dallo Stato membro di impiego, i contributi assicurativi in questione sono stati considerati a fini di deduzione fiscale – concretamente o in modo forfettario – o avrebbero potuto essere considerati a tali fini, ma non lo sono stati per mancanza di una domanda in tal senso.

Sulla libertà di circolazione applicabile

28 In via preliminare, occorre esaminare se l'articolo 45 TFUE, di cui il giudice del rinvio chiede l'interpretazione, possa essere invocato in una situazione, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che concerne il trattamento fiscale, da parte di uno Stato membro, dei redditi percepiti da un residente di tale Stato membro per l'attività lavorativa presso un'amministrazione pubblica di un altro Stato membro e, in particolare, dei contributi versati ad un regime pensionistico e di assicurazione malattia trattenuti su detti redditi nello Stato membro di impiego.

29 I ricorrenti nel procedimento principale sostengono infatti che, dal momento che essi non sono né lavoratori subordinati né autonomi, la situazione di cui al procedimento principale dovrebbe essere esaminata alla luce dell'articolo 18, primo comma, TFUE.

30 A tale proposito, occorre anzitutto rammentare che da giurisprudenza costante risulta che l'articolo 18 TFUE, che enuncia il principio generale del divieto di discriminazioni fondate sulla cittadinanza, è destinato ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione per le quali il Trattato FUE non stabilisce divieti specifici di discriminazione (v., in particolare, sentenze del 12 maggio 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punto 37; del 26 novembre 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, punto 25; del 15 settembre 2011, Schulz-Delzers e Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, punto 29, nonché del 25 ottobre 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, punto 18).

31 Orbene, il principio di non discriminazione è stato attuato, nel settore della libera circolazione dei lavoratori, dall'articolo 45 TFUE (v., in particolare, sentenze del 12 maggio 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punto 38; del 10 settembre 2009, Commissione/Germania, C-269/07, EU:C:2009:527, punti 98 e 99; del 15 settembre 2011, Schulz-Delzers e Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, punto 29, nonché del 25 ottobre 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, punto 19).

32 Secondo una costante giurisprudenza, ogni cittadino dell'Unione europea che abbia usufruito del diritto alla libera circolazione dei lavoratori e abbia esercitato un'attività lavorativa in uno Stato membro diverso da quello di residenza, indipendentemente dal luogo di residenza e dalla cittadinanza, rientra nella sfera di applicazione dell'articolo 45 TFUE (sentenze del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punto 76; del 2 ottobre 2003, van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, punto 14; del 13 novembre 2003, Schilling e Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, punto 23, nonché del 16 febbraio 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, punto 11).

33 Per quanto riguarda la questione se la ricorrente nel procedimento principale, che è impiegata nell'amministrazione pubblica di uno Stato membro benché residente in un altro Stato membro, rientri nella nozione di «lavorator[e]» ai sensi dell'articolo 45 TFUE, occorre ricordare che la natura giuridica del rapporto di impiego non è determinante ai fini dell'applicazione dell'articolo 45 TFUE, e il fatto che il lavoratore abbia la qualifica di impiegato pubblico o, ancora, il suo rapporto di dipendenza sia disciplinato, invece che dal diritto privato, dal diritto pubblico, è irrilevante al riguardo (v. sentenza del 26 aprile 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punto 68 e giurisprudenza citata).

34 Vero è che l'articolo 45, paragrafo 4, TFUE prevede che le disposizioni dell'articolo 45, paragrafi da 1 a 3, TFUE, che sanciscono il principio fondamentale della libera circolazione dei lavoratori e l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, non siano applicabili agli impieghi nell'amministrazione pubblica. Tuttavia, tenuto conto del carattere fondamentale che assume nel sistema del Trattato il principio di libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione, alle deroghe ammesse da tale disposizione non può essere attribuita una portata più ampia di quella connessa al perseguimento del loro specifico scopo (sentenze del 12 febbraio 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punto 4, e del 26 aprile 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punto 69).

35 Tale scopo consiste nel riservare agli Stati membri la possibilità di assumere cittadini stranieri soltanto per taluni impieghi nella pubblica amministrazione (sentenza del 12 febbraio 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punto 4), che presuppongono, da parte dei loro titolari, l'esistenza di un rapporto particolare di solidarietà nei confronti dello Stato, nonché la reciprocità di diritti e di doveri che costituiscono il fondamento del vincolo di cittadinanza (v. sentenza del 17 dicembre 1980, Commissione/Belgio, 149/79, EU:C:1980:297, punto 10). L'articolo 45, paragrafo 4, TFUE non può invece avere l'effetto di privare un lavoratore, già entrato al servizio della pubblica amministrazione di uno Stato membro, dell'applicazione delle disposizioni contenute ai paragrafi da 1 a 3 dell'articolo 45 TFUE (sentenza del 26 aprile 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punto 70 e giurisprudenza citata).

36 Di conseguenza, la ricorrente nel procedimento principale rientra nella nozione di «lavorator[e]» ai sensi dell'articolo 45 TFUE e il suo impiego nell'amministrazione pubblica di uno Stato membro non pregiudica il beneficio dei diritti e della tutela conferitale da tale articolo.

Sull'esistenza di una restrizione all'articolo 45 TFUE

37 Da una giurisprudenza costante risulta che l'insieme delle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione delle persone è volto a facilitare, ai cittadini dell'Unione, l'esercizio di attività professionali di qualsivoglia natura nel territorio dell'Unione ed osta ai provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro (v., in particolare, sentenze del 13 novembre 2003, Schilling e Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, punto 24; del 21 febbraio 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, punto 33; del 18 luglio 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punto 17, e del 16 ottobre 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punto 43).

38 L'insegnamento che si trae dal punto precedente della presente sentenza riguarda i provvedimenti che potrebbero sfavorire i cittadini dell'Unione che svolgono un'attività professionale in uno Stato membro diverso da quello di residenza, il che comprende in particolare i cittadini dell'Unione che intendono continuare ad esercitare un'attività economica in un dato Stato membro dopo aver trasferito la residenza in un altro Stato membro (sentenza del 16 ottobre 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punto 44).

39 L'articolo 45 TFUE osta, in particolare, ai provvedimenti che, essendo indistintamente applicabili per quanto riguarda la nazionalità, per la loro stessa natura, tendono ad incidere più sui lavoratori migranti che su quelli nazionali e, di conseguenza, rischiano di essere sfavorevoli in modo particolare ai primi (v., in tal senso, sentenze del 5 dicembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punto 26 e giurisprudenza citata, e del 2 marzo 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, punto 36).

40 Nella controversia principale, dalla decisione di rinvio risulta che i ricorrenti nel procedimento principale sono stati assoggettati congiuntamente all'imposta sul reddito in Germania, dove risiedevano. Lo stipendio percepito dalla ricorrente nel procedimento principale per il suo impiego nell'amministrazione pubblica francese non è stato incluso nella base imponibile dei ricorrenti nel procedimento principale, in virtù dell'articolo 14, paragrafo 1, e dell'articolo 20, paragrafo 1, della convenzione franco-tedesca. Tuttavia, tale stipendio è stato preso in considerazione ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta speciale applicabile al reddito imponibile dei ricorrenti nel procedimento principale, in forza dell'articolo 20, paragrafo 1 di tale convenzione, calcolato conformemente all'articolo 32b dell'EStG del 2002.

41 Dalla decisione di rinvio risulta altresì che taluni contributi integrativi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia sono stati prelevati in Francia dallo stipendio percepito dalla ricorrente nel procedimento principale. Tali contributi non hanno potuto essere detratti dall'importo totale dei redditi dei ricorrenti nel procedimento principale a titolo di spese straordinarie. Infatti, sebbene secondo il giudice del rinvio detti contributi rientrino materialmente nelle fattispecie di cui all'articolo 10, paragrafo 1, punti 2 e 3, dell'EStG del 2002, essi non avrebbero potuto essere dedotti in sede di calcolo del reddito imponibile dei ricorrenti nel procedimento principale, nei limiti in cui tali contributi presentavano un nesso economico diretto con le entrate esenti, visto che lo stipendio della ricorrente nel procedimento principale non era imponibile in Germania.

42 Nella determinazione dell'aliquota d'imposta speciale applicabile allo stipendio imponibile dei ricorrenti nel procedimento principale, conformemente all'articolo 32b dell'EStG del 2002, lo stipendio della ricorrente nel procedimento principale è stato preso in considerazione senza che i contributi integrativi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia potessero essere dedotti.

Infatti, conformemente all'articolo 32b, paragrafo 2, dell'EStG del 2002, il calcolo dell'aliquota d'imposta speciale risulta dall'aumento del reddito imponibile (*versteuerndes Einkommen*) mediante redditi (*Einkünfte*) esenti. Orbene, da un lato, i contributi integrativi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia non hanno potuto essere dedotti in sede di calcolo del reddito imponibile dei ricorrenti nel procedimento principale, poiché tali contributi non soddisfacevano la condizione prevista dall'articolo 10, paragrafo 2, dell'EStG del 2002, e, dall'altro lato, la deduzione di detti contributi non era possibile in sede di calcolo dei redditi (*Einkünfte*) che sono definiti, conformemente all'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'EStG del 2002, come l'eccedenza delle entrate rispetto alle spese professionali.

43 La possibilità di detrarre i contributi integrativi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia in quanto spese straordinarie, in sede di calcolo del reddito imponibile del contribuente, costituisce un'agevolazione fiscale, in quanto consente di ridurre tale reddito imponibile nonché l'aliquota applicabile a questo reddito.

44 La condizione prevista all'articolo 10, paragrafo 2, dell'EStG del 2002, secondo la quale le spese previdenziali non devono avere un nesso economico diretto con le entrate esenti, nega tale agevolazione nelle situazioni, come quelle di cui al procedimento principale, in cui un contribuente residente percepisce uno stipendio in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede e in cui tale stipendio è esente dall'imposizione nel suo Stato membro di residenza, pur essendo preso in considerazione nell'ambito dell'aliquota d'imposta applicabile agli altri redditi di tale contribuente.

45 Vero è che, come rileva il governo tedesco, la condizione relativa all'assenza di un nesso economico diretto con le entrate esenti può trovare applicazione non solo in situazioni transfrontaliere, ma anche in situazioni puramente interne.

46 Tuttavia, invitato a fornire esempi di redditi e spese nazionali rientranti nell'articolo 10, paragrafo 2, dell'EStG del 2002, il governo tedesco ha indicato i contributi versati ad assicurazione pensionistica che sono dovuti a causa della percezione delle indennità di malattia, d'invalidità e di assistenza a domicilio, i contributi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia dovuti sui supplementi di retribuzione percepiti per il lavoro domenicale, i giorni feriali e gli orari notturni, o i contributi per le assicurazioni malattia e vecchiaia dovuti per prestazioni in capitale di un datore di lavoro, esenti da imposta in Germania.

47 Orbene, tali tipi di indennità, tali supplementi di retribuzione o tali prestazioni non sono comparabili agli stipendi o agli emolumenti percepiti a titolo di corrispettivo per il lavoro svolto dai lavoratori subordinati nel settore privato o da agenti contrattuali del settore pubblico che, a differenza dei funzionari tedeschi, sono soggetti a oneri sociali. Dal fascicolo e dal procedimento dinanzi alla Corte risulta che i lavoratori subordinati nel settore privato e gli agenti contrattuali nel settore pubblico residenti, che percepiscono stipendi ed emolumenti di provenienza tedesca, sui quali sono trattenuti i contributi previdenziali analoghi a quelli in discussione nel procedimento principale, potrebbero dedurre tali contributi dal loro reddito imponibile.

48 Occorre pertanto constatare che, pur essendo indistintamente applicabile, la condizione relativa all'assenza di un nesso economico diretto con le entrate esenti può incidere maggiormente sui contribuenti residenti che percepiscono stipendi in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedono ed esenti nel loro Stato membro di residenza.

49 Orbene, il diniego di deduzione dei contributi integrativi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia trattenuti in Francia, come quelli di cui al procedimento principale, ha fatto sì che, da un lato, il reddito imponibile dei contribuenti, quali i ricorrenti nel procedimento principale, risulti aumentato e, dall'altro lato, che l'aliquota d'imposta sociale sia calcolata, sulla base di tale

reddito imponibile aumentato, senza che tale aliquota sia corretta da un computo di tali contributi effettuato in maniera diversa, ciò che non sarebbe avvenuto se la ricorrente nel procedimento principale avesse percepito il suo stipendio in Germania e non in Francia.

50 Un siffatto trattamento sfavorevole può dissuadere i lavoratori residenti a cercare, accettare o continuare ad occupare un posto di lavoro in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedono.

51 La normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che sottopone la deduzione delle spese previdenziali alla condizione che queste non abbiano un nesso economico diretto con le entrate esenti costituisce pertanto, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, una restrizione alla libera circolazione dei lavoratori, vietata, in linea di principio, dall'articolo 45 TFUE.

Sull'esistenza di una giustificazione

52 Una siffatta restrizione può essere ammessa solo se riguarda situazioni che non siano oggettivamente comparabili o se è giustificata da un motivo imperativo di interesse generale (v., in particolare, sentenze del 17 dicembre 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punto 26, e del 26 maggio 2016, Kohll e Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punto 45).

53 Per quanto riguarda la questione se le situazioni in esame siano oggettivamente comparabili, occorre ricordare che la comparabilità di una situazione transfrontaliera con una situazione interna deve essere esaminata tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali in questione (v., in tal senso, sentenze del 25 febbraio 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punto 22; del 6 settembre 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punto 17, e del 26 maggio 2016, Kohll e Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punto 46).

54 Nel caso di specie, il governo tedesco sostiene che una situazione puramente nazionale, in cui lo stipendio di un contribuente è soggetto al potere impositivo tedesco, non è oggettivamente equiparabile ad una situazione transfrontaliera, come quella di cui al procedimento principale, in cui la Repubblica federale di Germania non ha alcun diritto d'imposizione sullo stipendio in oggetto in forza della convenzione franco-tedesca, anche se la ricorrente nel procedimento principale è interamente assoggettata ad imposta in tale Stato membro.

55 A tale riguardo, si deve ricordare che da una costante giurisprudenza della Corte risulta che, in via di principio, spetta allo Stato membro di residenza concedere al contribuente tutte le agevolazioni fiscali collegate alla sua situazione personale e familiare, poiché tale Stato membro, salvo eccezioni, è in grado di valutare meglio degli altri la capacità contributiva personale di detto contribuente, avendovi quest'ultimo il centro dei suoi interessi personali ed economici (v., in particolare, sentenze del 14 febbraio 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punto 32; del 16 maggio 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, punto 21; del 28 febbraio 2013, Beker e Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punto 43, nonché del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 43).

56 L'obbligo di prendere in considerazione la situazione personale e familiare può gravare sullo Stato membro di impiego solo qualora il contribuente realizzi la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi imponibili mediante un'attività svolta in tale Stato e qualora non percepisca un reddito significativo nel suo Stato membro di residenza, di modo che quest'ultimo non sia in grado di accordargli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare (v., in particolare, sentenze del 14 febbraio 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punto 36; del 14 settembre 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punto 27; del 16 maggio 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, punti da 21 a 23; del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punto 89, e del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 44).

57 Infatti, per quanto riguarda le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale o familiare, un contribuente residente che percepisce redditi in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede non si trova in una situazione equiparabile a quella di un contribuente residente che percepisce redditi nel suo Stato membro di residenza, in particolare qualora lo Stato membro di residenza del primo contribuente non sia in grado di accordargli queste agevolazioni per mancanza di redditi significativi in detto Stato membro.

58 Orbene, ciò non si verifica nel procedimento principale. A causa della tassazione congiunta dei ricorrenti nel procedimento principale, anche nell'ipotesi in cui la ricorrente nel procedimento principale non disponesse di un reddito significativo nel suo Stato membro di residenza, tale Stato membro sarebbe in grado di accordarle le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare, così come le deduzioni dei contributi di cui al procedimento principale.

59 La ricorrente nel procedimento principale si trova, pertanto, in una situazione equiparabile a quella di un contribuente residente che percepisce i suoi redditi nel suo Stato membro di residenza.

60 La giustificazione della restrizione può pertanto risultare soltanto da motivi imperativi di interesse generale. Occorre inoltre, in tale ipotesi, che detta disparità di trattamento sia idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo da essa perseguito e non ecceda quanto è necessario per raggiungerlo (sentenze del 17 dicembre 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punto 29 e giurisprudenza citata, e del 26 maggio 2016, Kohll e Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punto 49).

61 A tale riguardo, il governo tedesco sostiene che il diniego della deduzione delle spese straordinarie, trattandosi di redditi esenti, è giustificato da motivi imperativi d'interesse generale incentrati sulla ripartizione equilibrata del potere impositivo tra la Repubblica federale di Germania e la Repubblica francese, nonché sulla coerenza del regime fiscale nazionale.

62 Da un lato, tale governo rileva che, conformemente all'articolo 14, paragrafo 1, prima frase, della convenzione franco-tedesca, il diritto di imposizione dei redditi versati dallo Stato francese è attribuito alla Repubblica francese, e che la ripartizione del potere impositivo così concordata sarebbe compromessa se la Repubblica federale di Germania fosse costretta a prendere integralmente in considerazione i contributi previdenziali della ricorrente nel procedimento principale come spese straordinarie, senza basarsi sull'insieme del reddito complessivo.

63 Dall'altro lato, se le disposizioni dell'articolo 10, paragrafo 2, punto 1, dell'EStG del 2002 permettessero di prendere in considerazione i contributi previdenziali pagati in Francia ai fini del calcolo del reddito imponibile in Germania, sarebbero contrarie al principio di coerenza dei regimi fiscali, nel senso che, anche se i redditi esenti versati in Francia non venissero presi in considerazione nel calcolo della base imponibile, la ricorrente nel procedimento principale potrebbe comunque dedurre le spese previdenziali nell'ambito della tassazione congiunta con il suo coniuge. L'aliquota d'imposta maggiorata nell'ambito della riserva di progressività dei coniugi verrebbe corretta mediante deduzione delle spese in sede di calcolo del reddito imponibile. Inoltre, l'agevolazione risultante della deduzione dei contributi assicurativi presenterebbe un nesso diretto con l'imposizione dei corrispondenti redditi e, nella fattispecie, se alla ricorrente nel procedimento principale venisse rifiutata l'agevolazione teorica di dedurre tali contributi assicurativi, essa otterrebbe il vantaggio che i suoi redditi francesi non verrebbero tassati in Germania.

64 Si deve osservare, in primo luogo, che il mantenimento della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri può certamente costituire una ragione imperativa d'interesse generale che consente di giustificare una restrizione all'esercizio di una libertà di circolazione all'interno dell'Unione (sentenze del 28 febbraio 2013, Beker e Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punto 56, e del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 68).

65 Una tale giustificazione può essere ammessa qualora, in particolare, il regime di cui trattasi sia inteso a prevenire comportamenti tali da violare il diritto di uno Stato membro di esercitare la sua competenza fiscale in relazione alle attività svolte nel suo territorio (v., in tal senso, sentenze del 29 marzo 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punto 42; del 18 luglio 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punto 54; del 21 gennaio 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punto 60; del 28 febbraio 2013, Beker e Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punto 57, e del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 75).

66 Secondo una giurisprudenza costante, sebbene gli Stati membri, nell'ambito delle convenzioni bilaterali dirette a evitare la doppia imposizione, siano liberi di fissare i fattori di collegamento ai fini della ripartizione della competenza fiscale, tale ripartizione della competenza fiscale non consente loro di applicare misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal Trattato. Infatti, per quanto riguarda l'esercizio del potere impositivo così ripartito nell'ambito di convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, gli Stati membri sono tenuti ad adeguarsi alle norme dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punti 93 e 94; del 19 gennaio 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, punti 49 e 50, e del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punti 41 e 42).

67 Nel caso di specie, la questione della ripartizione dei poteri impositivi tra la Repubblica francese e la Repubblica federale di Germania è stata regolata nella convenzione franco-tedesca, secondo la quale, innanzitutto, i salari, gli stipendi e gli emolumenti analoghi, versati da uno degli Stati contraenti, da un Land o da una persona giuridica di diritto pubblico di tale Stato o Land a persone fisiche residenti nell'altro Stato, in considerazione di periodi di servizio amministrativo, attuali o precedenti, sono imponibili solo nel primo Stato. Questa convenzione dispone poi che i redditi provenienti dalla Francia che, in forza della convenzione medesima, sono imponibili in tale Stato membro, percepiti dai residenti della Repubblica federale di Germania, sono esclusi dalla base imponibile tedesca, senza che questa regola limiti il diritto della Repubblica federale di Germania di tenere in considerazione, nel fissare la propria aliquota d'imposta, i redditi così esclusi. Infine, detta convenzione non prevede l'obbligo, per lo Stato che genera il reddito, di essere il solo a dover prendere in considerazione la situazione personale e familiare dei contribuenti che svolgono la loro attività economica in tale Stato membro e risiedono nell'altro Stato membro.

68 La Repubblica federale di Germania ha quindi liberamente accettato la ripartizione del potere impositivo così come risulta dalle disposizioni stesse della convenzione franco-tedesca, rinunciando al diritto d'imposizione delle retribuzioni, così come percepiti dalla ricorrente nel procedimento principale, senza vedersi convenzionalmente svincolato dal suo obbligo di essere il solo a dover prendere in considerazione la situazione personale e familiare dei contribuenti residenti nel suo territorio e che svolgono la loro attività economica in Francia.

69 Tale meccanismo di ripartizione del potere impositivo non può essere invocato per giustificare il diniego di concedere al contribuente le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare.

70 Da un lato, per la Repubblica federale di Germania, il fatto di permettere la deduzione dei contributi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia, come quelli di cui al procedimento principale, non rimetterebbe in discussione la ripartizione del potere di imposizione così come concordata nella convenzione franco-tedesca. Concedendo la deduzione di questi contributi, la Repubblica federale di Germania non rinuncerebbe a una parte della sua competenza fiscale a vantaggio di altri Stati membri, e questo non inciderebbe sulla sua competenza di tassare le attività esercitate nel suo territorio.

71 Dall'altro lato, la Corte ha già dichiarato che una giustificazione incentrata sulla ripartizione equilibrata del potere impositivo non può essere invocata dallo Stato membro di residenza di un contribuente per sottrarsi alla responsabilità, che ricade in principio su tale Stato, di riconoscere a detto contribuente le

deduzioni di tipo personale e familiare che gli spettano, a meno che una convenzione non svincoli tale Stato dall'obbligo di essere il solo a dover prendere in considerazione la situazione personale e familiare dei contribuenti residenti nel suo territorio e che in parte svolgono la loro attività economica in un altro Stato membro o a meno che tale Stato non rilevi che, anche senza convenzioni, uno o più Stati di impiego accordano, sui redditi tassati, agevolazioni collegate alla presa in considerazione della situazione personale e familiare dei contribuenti che non risiedono nel loro territorio, ma che vi percepiscono redditi imponibili (v., in tal senso, sentenze 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punti 99 e 100; del 28 febbraio 2013, Beker e Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punto 56, e del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 69).

72 Orbene, come è stato rilevato ai punti 67 e 68 della presente sentenza, la Repubblica federale di Germania, in forza della convenzione franco-tedesca, non si trova svincolata dal suo obbligo di essere la sola a dover prendere in considerazione la situazione personale e familiare dei contribuenti residenti nel suo territorio.

73 Per quanto riguarda un'eventuale presa in considerazione unilaterale della situazione personale e familiare della ricorrente nel procedimento principale da parte dello Stato membro di impiego, accordandole la deduzione fiscale dei contributi assicurativi di cui al procedimento principale, occorre rilevare che la domanda di pronuncia pregiudiziale non contiene indicazioni che permettono di determinare se tale presa in considerazione sia stata realizzata o quantomeno sia possibile.

74 In ogni caso, la normativa fiscale di cui al procedimento principale non stabilisce alcuna correlazione tra le agevolazioni fiscali concesse ai residenti dello Stato membro interessato e le agevolazioni fiscali di cui tali residenti possono beneficiare nel loro Stato membro di impiego (v., per analogia, sentenza del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 73).

75 In secondo luogo, per quanto riguarda l'esigenza di salvaguardare la coerenza di un sistema tributario, sebbene un tale motivo imperativo di interesse generale possa giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, affinché un simile argomento giustificativo possa essere accolto, la Corte esige un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio con un determinato prelievo fiscale, dovendosi determinare il carattere diretto del suddetto nesso alla luce della finalità della normativa di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze del 1º luglio 2010, Dijkman e Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punti 54 e 55 e giurisprudenza citata, e del 26 maggio 2016, Kohll e Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punto 60).

76 Nella fattispecie, l'argomento del governo tedesco mira a dimostrare, da un lato, che il diniego di deduzione delle spese straordinarie mira a garantire che l'aliquota d'imposta maggiorata, nell'ambito della riserva di progressività dei coniugi, non venga corretta mediante la riduzione del reddito imponibile e, dall'altro lato, che l'agevolazione risultante dalla deduzione dei contributi sarebbe compensata dall'imposizione dei redditi che hanno un nesso diretto con tali contributi.

77 Orbene, si deve rilevare che, secondo la giurisprudenza citata al punto 75 della presente sentenza, non esiste un nesso diretto tra, da un lato, il metodo di esenzione con riserva di progressività, in forza del quale lo Stato membro di residenza rinuncia a tassare i redditi percepiti in un altro Stato membro, pur tenendo conto di questi redditi al fine di determinare l'aliquota d'imposizione applicabile al reddito imponibile, e, dall'altro lato, il rifiuto di prendere in considerazione i contributi che hanno un nesso diretto con i redditi esenti. Infatti, l'effettività della progressività dell'imposta sul reddito nello Stato membro di residenza, perseguita dal metodo dell'esenzione con riserva di progressività, non è subordinata al fatto che la presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente sia limitata alle spese legate ai redditi tassati in tale Stato membro (v., per analogia, sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punto 109).

78 Inoltre, la Repubblica federale di Germania, avendo concordato nella convenzione franco-tedesca che i redditi percepiti in Francia sono tassati unicamente in tale Stato membro, non può affermare che lo svantaggio derivante dal diniego della deduzione dei contributi, come quelli di cui al procedimento principale, sia compensato dal fatto di non tassare tali redditi in Germania. Un siffatto argomento, infatti, equivarrebbe a rimettere in discussione la ripartizione dei poteri d'imposizione liberamente concordati dalla Repubblica federale di Germania nella convenzione franco-tedesca.

79 Il rifiuto di concedere al contribuente residente le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare sotto forma di deduzioni dei contributi integrativi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia, come quelli di cui al procedimento principale, a titolo di spese straordinarie, non sarebbe pertanto giustificato né da motivi incentrati sulla ripartizione equilibrata del potere impositivo né dalla salvaguardia della coerenza del regime fiscale.

80 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui al procedimento principale, in forza della quale un contribuente residente in tale Stato membro che lavora per l'amministrazione pubblica di un altro Stato membro non può dedurre dalla base imponibile dell'imposta sul reddito nel suo Stato membro di residenza i contributi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia trattenuti dal suo stipendio nello Stato membro di impiego, a differenza dei contributi analoghi versati al regime previdenziale del suo Stato membro di residenza, qualora, in applicazione della convenzione per evitare la doppia imposizione tra i due Stati membri, lo stipendio non debba essere tassato nello Stato membro di residenza del lavoratore e vada semplicemente ad aumentare l'aliquota d'imposta applicabile agli altri redditi.

Sulle spese

81 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Decima Sezione) dichiara:

L'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui al procedimento principale, in forza della quale un contribuente residente in tale Stato membro che lavora per l'amministrazione pubblica di un altro Stato membro non può dedurre dalla base imponibile dell'imposta sul reddito nel suo Stato membro di residenza i contributi versati a un regime pensionistico e di assicurazione malattia trattenuti dal suo stipendio nello Stato membro di impiego, a differenza dei contributi analoghi versati al regime previdenziale del suo Stato membro di residenza, qualora, in applicazione della convenzione per evitare la doppia imposizione tra i due Stati membri, lo stipendio non debba essere tassato nello Stato membro di residenza del lavoratore e vada semplicemente ad aumentare l'aliquota d'imposta applicabile agli altri redditi.

Firme