CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE MARCO DARMON

presentate il 31 marzo 1993 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Lo Hoge Raad dei Paesi Bassi vi invita ad interpretare l'art. 14, primo comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee [1] (in prosieguo: il «protocollo»).

2. Fino al febbraio 1982, X risiedeva nei Paesi Bassi, ove lavorava presso un'impresa privata. Poiché quest'ultima avrebbe dovuto subire una ristrutturazione annunciata sin dalla fine del 1981, egli aveva concepito il progetto di mettersi alla ricerca di un nuovo impiego. Egli accettava, con decorrenza dal 1° marzo 1982, un posto di direttore presso le Comunità europee in Lussemburgo, paese nel quale stabiliva la propria residenza.

3. Le autorità tributarie olandesi gli inviavano, nel 1983 e nel 1984, diversi moduli di dichiarazione relativi alle sue imposte sul reddito. X li compilava dichiarandosi come contribuente residente esercitante la professione di dirigente di società per il periodo dal 1° gennaio al 1° marzo 1982 e contribuente non residente senza professione per il resto dell'anno.

4. Dopo alcune esitazioni da parte delle autorità tributarie, relative al problema della classificazione dell'interessato nella categoria dei non residenti o dei residenti, il 2 luglio 1990 il Gerechtshof di 's-Gravenhage pronunciava una sentenza che accoglieva il principio e determinava l'importo di un supplemento d'imposta sul reddito per l'anno 1982.

5. Nell'ambito del ricorso proposto avverso tale decisione, lo Hoge Raad vi sottopone due questioni pregiudiziali, citate nella relazione d'udienza [2], relative all'interpretazione dell'art. 14 del protocollo.

6. Tali questioni mirano in sostanza a stabilire:

— da un lato, se debba essere presa in considerazione, ai fini dell'applicazione di questa norma, l'intenzione di un dipendente, preesistente alla sua entrata in servizio presso le Comunità, di trasferire il proprio domicilio nello Stato membro del luogo di servizio,

— dall'altro, se l'art. 14 attribuisca all'interessato una scelta per quanto riguarda la determinazione del proprio domicilio fiscale.

7. Al fine di delimitare l'ambito della controversia, occorre rammentare che gli Stati membri non hanno, di norma, trasferito alle Comunità alcuna competenza in materia di tributi diretti. Tuttavia, nello stabilire le norme applicabili in materia, essi non pos-

* Lingua originale: il francese.

1 — GU n. 152 del 13 luglio 1967, pag. 13.

2 — II, 6.

sono ledere le libertà garantite dal diritto comunitario a tutti i cittadini. Infatti, avete ricorrentemente ammesso, in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche [3] o sulle società [4], richiamando «la mancata armonizzazione delle disposizioni legislative degli Stati membri» [5], la possibilità di far riferimento al diritto nazionale, a condizione che non pregiudichi i principi fondamentali riconosciuti dal Trattato.

8. Sennonché, in uno specifico ambito quale quello dell'imposizione fiscale sulle retribuzioni dei dipendenti e degli altri agenti delle Comunità, gli Stati membri hanno rinunciato alla loro sovranità fiscale. Tale è l'oggetto dell'art. 13 del protocollo, che stabilisce in particolare:

«(...) i funzionari e gli altri agenti delle Comunità saranno soggetti, a profitto di queste ultime, ad un'imposta sugli stipendi, salari ed emolumenti dalle stesse versati.

Essi sono esenti da imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalle Comunità».

9. La ratio legis dell'art. 13, oltre a quella enunciata nell'art. 18, comune alle disposizioni del protocollo relative agli agenti delle Comunità e sulla quale si ritornerà, riflette due esigenze: da un lato, quella di garantire ai dipendenti comunitari una retribuzione la cui parità non venga pregiudicata dall'applicazione di aliquote nazionali non armonizzate e, dall'altro, quella di evitare di dare allo Stato membro del luogo ove si trova la sede di servizio (in prosieguo: lo «Stato della sede di servizio») un ingiustificato vantaggio fiscale.

10. Sul primo punto, la vostra giurisprudenza ha sottolineato la necessità di non creare situazioni discriminatorie che si risolvano nell'attribuire ai dipendenti comunitari, di uguale categoria ma di diversa cittadinanza, a parità di retribuzione lorda, retribuzioni nette diverse [6].

11. Quanto al secondo punto, sembra evidente che lo Stato della sede di servizio, qualora fosse autorizzato a percepire un'imposta sugli stipendi dei dipendenti comunitari, preleverebbe per il suo solo profitto le risorse comuni, alla cui costituzione contribuiscono tutti gli Stati membri. Di qui la scelta di assoggettare le retribuzioni di cui trattasi ad un'imposta comunitaria, anziché ad un'imposta nazionale.

12. L'art. 13 del protocollo non può essere considerato isolatamente. Infatti, esso è completato, per quanto concerne i redditi extracomunitari dei dipendenti, dall'art. 14, il cui primo comma in particolare recita:

«Ai fini dell'applicazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio [7], dei diritti di successione, nonché delle convenzioni concluse

3 — V., in particolare, sentenza 8 maggio 1990, causa C-175/88, Biehl (Racc. pag. I-1779).

4 — V., in particolare, sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia (Racc. pag. 273).

5 — Ibidem, punto 24 della motivazione.

6 — V., in particolare, sentenza 16 dicembre 1960, causa 6/60, Humblet (Racc. pag. 1097, in particolare pag. 1122) e le conclusioni dell'avvocato generale Lagrange, pag. 1134. V. anche sentenza 3 luglio 1974, causa 7/74, Brouerius van Nidek (Racc. pag. 757, punto 11 della motivazione).

7 — Come precisa l'avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni nella causa C-263/91, Kristoffersen (sentenza 25 maggio 1993, Racc. pag. I-2755, in particolare pag. I-2769), sembra che sia stata omessa una virgola nella versione francese, tra «patrimonio» e «dei diritti di successione».

fra i paesi membri delle Comunità al fine di evitare le doppie imposizioni, i funzionari e altri agenti delle Comunità, i quali, *in ragione esclusivamente dell'esercizio delle loro funzioni al servizio delle Comunità*, stabiliscono la loro residenza sul territorio di un paese membro diverso dal paese ove avevano il domicilio fiscale al momento dell'entrata in servizio presso le Comunità, sono considerati, sia nel paese di residenza che nel paese del domicilio fiscale, come tutt'ora domiciliati in quest'ultimo paese qualora esso sia membro delle Comunità (...)» [8].

13. La ripartizione effettuata dagli artt. 13 e 14 è quindi la seguente: sono esenti da qualunque tassazione nazionale e sono soggetti ad un'imposta comunitaria gli «stipendi, salari ed emolumenti» che abbiano origine comunitaria; per converso, tutti gli altri redditi rientrano nella potestà impositiva degli ordinamenti nazionali [9].

14. D'altra parte, è in virtù del fatto che egli ha percepito redditi di origine diversa da quella comunitaria, la cui dichiarazione avrebbe omesso, che per X la questione si pone sulla base del solo art. 14 del protocollo. Invero, l'oggetto della controversia non riguarda i redditi percepiti dall'interessato in qualità di direttore presso le Comunità, bensì quelli risultanti, in particolare, dal riscatto di polizze di assicurazione sulla vita, di interessi e di titoli diversi.

15. Dopo aver definito la portata delle questioni pregiudiziali, passo alle due questioni deferite dal giudice nazionale. Anziché rispondere ad esse seguendo l'ordine nel quale sono state poste, mi pare più opportuno — prima di esaminare se i controversi termini dell'art. 14, ossia «in ragione esclusivamente di», lascino spazio alla valutazione dell'intenzione del dipendente — esaminare la ratio legis dell'art. 14 e stabilire se, nel caso in cui esso fosse applicabile, tale articolo possa consentire ad X la facoltà di scegliere il proprio domicilio fiscale per i suoi redditi, diversi da quelli percepiti come agente delle Comunità.

16. Va rilevato, innanzi tutto, che il protocollo, allegato al Trattato, costituisce «parte integrante», di quest'ultimo ai sensi dell'art. 239 del medesimo. Esso costituisce, pertanto, una norma di diritto primario.

17. Dopo aver rammentato, nel suo unico 'considerando', che le «Comunità (...) godono sul territorio degli Stati membri delle immunità e dei privilegi necessari all'assolvimento della loro missione», l'art. 18, nel capo VII, intitolato «Disposizioni generali», stabilisce al primo comma che:

«I privilegi, le immunità e le agevolazioni sono concesse ai funzionari e agli altri agenti delle Comunità *esclusivamente nell'interesse di queste ultime*» [10].

18. Talché si deve ritenere che i privilegi, le immunità e le agevolazioni concesse ai

8 — Il corsivo è mio.

9 — La linea di ripartizione tra le competenze fiscali delle Comunità e quelle degli Stati membri, che passa attraverso la riscossione o meno dell'imposta sullo stipendio versato al dipendente, viene per l'appunto tracciata nella vostra sentenza Humblet, citata (pag. 1158).

10 — Il corsivo è mio. L'art. 23 dello Statuto del personale delle Comunità europee richiama in sostanza l'art. 18 ed aggiunge: «gli interessati non sono dispensati dall'adempimento dei loro obblighi privati, né dall'osservanza delle leggi e dei regolamenti di polizia in vigore».

dipendenti abbiano come unica finalità l'assolvimento, da parte delle Comunità, della loro missione.

19. Tale obiettivo, comune a tutte le disposizioni del protocollo relative ai dipendenti comunitari, è necessariamente presente nella ratio legis dell'art. 14. Conseguentemente, esso ne informa l'interpretazione.

20. La ripartizione delle competenze tra la Comunità e gli Stati membri non sconfina nella sovranità di questi ultimi in materia tributaria. Il protocollo comporta una parziale deroga a tale sovranità, consentita nell'interesse esclusivo delle Comunità per l'assolvimento, da parte di queste ultime, della loro missione. Le sue disposizioni sono quindi soggette ad interpretazione restrittiva e finalistica.

21. Sarebbe inutile cercare di stabilire in che cosa la missione delle Comunità potrebbe essere facilitata dalla minima libertà di azione, consentita ai suoi dipendenti nella determinazione del loro domicilio fiscale, in riferimento a redditi diversi dal loro stipendio comunitario. Letto in connessione con l'art. 13, l'art. 14, dispone espressamente, per questi redditi, il collegamento del dipendente al domicilio fiscale che aveva «al momento della (sua) entrata in servizio presso le Comunità» se quest'ultimo è situato in uno Stato membro, esclude che le disposizioni del protocollo vengano sviate dalla loro finalità per favorire un qualunque «shopping fiscale».

22. Né si potrebbe fondatamente opporre a tale interpretazione una pretesa discriminazione di cui potrebbero essere oggetto i dipendenti comunitari, rispetto agli altri cittadini degli Stati membri che si avvalgono dei diritti di libera circolazione dei lavoratori o di libertà di stabilimento.

23. Nessun confronto significativo potrebbe infatti effettuarsi tra un regime di eccezione, da un lato, e l'applicazione di norme generali, dall'altro.

24. Nella citata sentenza Humblet, voi avete del resto ben analizzato i termini del problema rilevando che «il raffronto essenziale che si impone nella materia va fatto fra i dipendenti comunitari di diversa nazionalità che fruiscono della stessa retribuzione lorda e che dispongono inoltre, nei loro rispettivi paesi, di altri redditi imponibili di uguale entità» [11].

25. Il combinato disposto degli artt. 13 e 14 disciplinano questa situazione nel rispetto del principio della parità di trattamento e nei limiti della ripartizione di competenze stabilita dal protocollo.

26. A parità di retribuzione comunitaria, i dipendenti pagano la stessa imposta versata alle Comunità.

27. Essi sono parimenti, per gli altri loro redditi, soggetti ad un'imposta nazionale i cui differenti parametri, a seconda degli Stati membri, non costituiscono affatto una discriminazione, ma sono, in mancanza di armonizzazione fiscale, riconducibili alla sovranità degli Stati in materia.

11 — Pag. 1125.

28. Occorre chiedersi se il domicilio fiscale del dipendente comunitario, in relazione ai redditi diversi da quelli indicati all'art. 13 del protocollo, non potendo dipendere dalla volontà dell'interessato, debba essere determinato tenendo in considerazione l'intenzione che quest'ultimo aveva di stabilirsi nello Stato della sede di servizio, prima di assumere le funzioni e indipendentemente da tale assunzione.

29. Questo è l'oggetto della prima questione pregiudiziale volta all'interpretazione dell'espressione «in ragione esclusivamente dell'esercizio delle loro funzioni» contenuta nell'art. 14.

30. Al riguardo, esistono due interpretazioni contrapposte.

31. La prima, restrittiva, consiste, escludendo qualunque valutazione dell'intenzione soggettiva del dipendente, nel limitarsi a considerazioni puramente oggettive, nella fattispecie l'obbligo statutario fatto a quest'ultimo

«di risiedere nel luogo ove ha sede l'ufficio cui è destinato o a una distanza conciliabile con l'adempimento delle sue funzioni» [12]

e la concomitanza del cambiamento di residenza e dell'entrata in servizio.

32. La seconda, più ampia, a carattere soggettivo, comporta la verifica della o delle motivazioni che hanno indotto il dipendente a stabilirsi nello Stato della sede di servizio. Nei limiti in cui l'assunzione delle funzioni non costituisca l'*unica* intenzione («esclusivamente»), o, quanto meno, quando il trasferimento nello Stato della sede di servizio sarebbe intervenuto, in seguito, anche in mancanza della nomina nel pubblico impiego comunitario, l'art. 14 non sarebbe applicabile.

33. Premetto che questa seconda interpretazione mi pare debba essere esclusa in quanto contraria alla ratio legis delle pertinenti disposizioni del protocollo e in quanto determinerebbe situazioni abnormi, compromettendo l'efficacia pratica dell'art. 14.

34. Per dimostrarlo sarà sufficiente un esempio, volutamente caricaturale. Due fratelli gemelli aventi cittadinanza olandese e residenti nei Paesi Bassi hanno affidato in questo paese risparmi di pari importo ad uno stesso banchiere, che ne ha fatto un investimento identico. Preoccupati del loro avvenire, essi si presentano con successo ad un concorso per giurista linguista alla Corte di giustizia. Essi lasciano quindi il loro paese per stabilirsi nel Granducato di Lussemburgo, dove assumono le loro funzioni.

35. Tuttavia una differenza distingue i due fratelli. Il primo ha lasciato il suo domicilio soltanto per ragioni professionali. Il secondo aveva deciso che, anche in caso di insuccesso al concorso, si sarebbe stabilito nel Granducato poiché aveva deciso di mettervi su casa con la sua fidanzata, che lì aveva già un impiego.

36. È concepibile che, per quanto concerne i loro redditi olandesi, i due fratelli si trovino, il primo, soggetto alle disposizioni dell'art.

12 — Art. 20 dello Statuto del personale delle Comunità europee.

14, il secondo, escluso dal campo di applicazione di tale articolo? E, andando oltre nel ragionamento, sarebbe sufficiente al primo fratello, per sottrarsi anch'egli al collegamento al suo ultimo domicilio fiscale, dimostrare che, oltre all'intenzione di raggiungere la sua sede di servizio, intendeva realizzare più agevolmente la sua partecipazione all'interno di un gruppo di musica da camera situato nello Stato della sede di servizio?

37. È chiaro che l'intenzione non può essere considerata come criterio d'interpretazione della regola in questione.

38. D'altro canto, dal testo stesso del Trattato ne emerge la ratio: l'espressione «in ragione esclusivamente dell'esercizio delle loro funzioni al servizio delle Comunità» è intesa a rammentare che la sola circostanza di questo esercizio, ad esclusione di qualunque altra considerazione, è sufficiente per conferire competenza, in materia tributaria, al paese dell'ultimo domicilio; «in ragione esclusivamente» significa qui «per il solo fatto».

39. In quanto norma di diritto primario, il protocollo introduce, per quanto attiene ai dipendenti comunitari e, come si è rilevato, nell'interesse esclusivo delle Comunità, un regime fiscale comune di eccezione applicabile esclusivamente al loro stipendio, preservando tuttavia il collegamento degli interessati, per gli altri redditi, al loro domicilio fiscale precedente, ossia, generalmente, al loro regime nazionale.

40. In quanto norma di equilibrio e di compromesso, essa non può dar luogo, da parte dei giudici nazionali, alle divergenze d'interpretazione che immancabilmente si presenterebbero ove si prendesse in considerazione la congerie di intenzioni soggettive che potrebbe sussistere nella mente dei dipendenti.

41. Questi ultimi hanno un obbligo statutario di residenza. Se l'osservanza di questo obbligo è normalmente concomitante con il trasferimento nello Stato della sede di servizio, circostanza che rientra nella valutazione del giudice nazionale, l'art. 14 deve essere applicato.

42. Di conseguenza, suggerisco di dichiarare quanto segue:

«1) L'art. 14, primo comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee si applica al dipendente comunitario il cui trasferimento di residenza nello Stato ove ha sede l'istituzione di cui fa parte, statutariamente obbligatorio, sia concomitante all'assunzione delle funzioni. La o le intenzioni dell'interessato al momento del suo cambiamento di residenza sono, al riguardo, irrilevanti.

2) La disposizione citata non attribuisce alcuna scelta al dipendente comunitario per quanto riguarda la determinazione del proprio domicilio fiscale, in relazione ai redditi e ad altri beni in esso ricompresi».