SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

25 gennaio 2007 *

Nel procedimento C-329/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione 28 giugno 2005, pervenuta in cancelleria il 2 settembre 2005, nella causa tra

Finanzamt Dinslaken

e

Gerold Meindl,

con l'intervento di:

Christine Meindl-Berger,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann e M. Ilešič (relatore), giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. P. Léger
cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 17 maggio 2006,

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e U. Forsthoff, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e W. Mölls, in qualità di agenti;

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 luglio 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

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

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia che vede contrapposti il Finanzamt Dinslaken (in prosieguo: il «Finanzamt») e il sig. Meindl, relativamente al rifiuto da parte del Finanzamt di concedere all'interessato un'imposizione congiunta con sua moglie, la sig.ra Meindl-Berger.

Contesto normativo nazionale

3 L'art. 26, n. 1, prima frase, della legge relativa all'imposta sul reddito, nella versione in vigore nel 1997 (Einkommensteuergesetz 1997; in prosieguo: l'«EStG 1997»), lascia ai coniugi non stabilmente separati il diritto di optare per l'imposizione congiunta in conformità all'art. 26 b della stessa legge o di mantenere un'imposizione separata. Esso subordina tuttavia tale libertà di scelta alla condizione che i due coniugi siano integralmente soggetti all'imposta, cioè che abbiano il loro domicilio o la loro residenza abituale in Germania.

4 Tuttavia, in forza dell'art. 1 a, n. 1, punto 2, dell'EStG 1997, l'imposizione congiunta può essere concessa, a talune condizioni, tenendo conto dei redditi del coniuge non stabilmente separato residente all'estero. Pur non essendo soggetti all'imposta tedesca sul reddito, tali redditi sono utilizzati, in conformità a tale disposizione, come elementi di calcolo nel contesto dell'art. 26 b. Più precisamente, essi entrano nel calcolo dell'aliquota applicabile ai redditi del coniuge soggetto all'imposta tedesca sul reddito nell'ambito dell'applicazione del regime detto «del frazionamento» («splitting»).

5 Per ottenere un'imposizione comune, è necessario, da un lato, che il coniuge integralmente soggetto all'imposta sia cittadino di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo (SEE) e che l'altro coniuge abbia il suo domicilio o la sua residenza abituale fuori della Germania ma in un paese dell'Unione o del SEE.

6 D'altra parte, l'imposizione congiunta è possibile soltanto qualora i redditi dei due coniugi per l'anno civile siano soggetti all'imposta tedesca sul reddito per un minimo pari al 90 % o qualora i redditi che non sono soggetti a tale imposta non superino l'importo di DEM 24 000.

7 In forza dell'art. 1, n. 3, seconda frase, dell'EStG 1997, la determinazione dei redditi dei coniugi non stabilmente separati va effettuata in due fasi. Nella prima fase, occorre determinare l'ammontare dei redditi mondiali. Nella seconda fase, tali redditi mondiali costituiscono oggetto di ripartizione tra quelli soggetti all'imposta tedesca sul reddito e quelli non soggetti a quest'ultima.

8 All'atto della determinazione dei redditi mondiali, viene preso in considerazione l'insieme dei redditi dei coniugi, senza distinguere se essi siano stati percepiti in Germania o all'estero. Il combinato disposto degli artt. 1 a, n. 1, punto 2, e 1, n. 3, seconda frase, dell'EStG 1997 non prevede una regola speciale che riguardi il metodo di determinazione dei redditi, di modo che la nozione di redditi viene dedotta dalla normativa tributaria tedesca in materia di imposta sul reddito. Ciò vale anche per i redditi che non risultano nell'attestazione emessa dall'amministrazione fiscale dello Stato di residenza o che vi sono menzionati come redditi non imponibili. Infatti, in assenza di disposizioni di legge in senso contrario, tale attestazione è considerata priva di efficacia vincolante.

La controversia nella causa principale e la questione pregiudiziale

9 Il sig. Meindl, cittadino austriaco, risiede a Dinslaken (Germania). Sua moglie, la sig.ra Meindl-Berger, è cittadina austriaca e risiede ad Innsbruck (Austria).

10 Nel corso del 1997 (in prosieguo: l'«anno controverso»), il sig. Meindl ha percepito in Germania redditi provenienti da libera professione e da attività artigianale per un

importo totale di DEM 138 422. Nel corso dello stesso anno sua moglie ha partorito una figlia. Lo Stato austriaco le ha allora versato un'indennità postnatale, un assegno speciale di maternità e assegni familiari. La sig.ra Meindl-Berger non ha percepito, ai sensi del diritto austriaco, alcun reddito imponibile durante questo periodo.

11 I coniugi Meindl, in conformità agli artt. 26 e 26 b dell'EStG 1997, hanno chiesto di beneficiare dell'imposizione congiunta per l'anno controverso.

12 Il Finanzamt ha respinto tale domanda, sostenendo che non ricorrevano le condizioni previste agli artt. 1 a, n. 1, punto 2, e 1, n. 3, dell'EStG 1997. Infatti, secondo il Finanzamt, da un lato, la quota dei redditi dei coniugi Meindl percepita in Germania sarebbe inferiore alla soglia del 90 % e, dall'altro, sarebbe raggiunta la soglia di DEM 24 000, in quanto la sig.ra Meindl-Berger aveva percepito dallo Stato austriaco prestazioni compensative della perdita di stipendio, cioè l'indennità postnatale e l'assegno speciale di maternità, per un importo di DEM 26 994,73, mentre l'assegno per la figlia non veniva preso in considerazione. Inoltre, le prestazioni compensative della perdita di stipendio non sarebbero esenti da imposta ai sensi dell'EStG 1997, perché non sarebbero state erogate ai sensi di disposizioni di diritto tedesco. Peraltro, il fatto che le dette prestazioni non sono soggette all'imposta in forza del diritto austriaco non avrebbe alcuna incidenza sulla loro presa in considerazione all'atto dell'esame di una domanda di imposizione congiunta.

13 Il Finanzamt ha, conseguentemente, considerato che il sig. Meindl doveva essere assoggettato all'imposta applicabile ai celibi ed ha fissato l'importo dell'imposta sul suo reddito in DEM 45 046.

14 Dopo un'infruttuosa opposizione contro la detta decisione del Finanzamt, il Finanzgericht ha accolto il ricorso del sig. Meindl. Esso ha dichiarato che quest'ultimo aveva diritto a beneficiare di un'imposizione congiunta in conformità al combinato disposto degli artt. 1 a, n. 1, punto 2, e 26 dell'EStG 1997.

15 Il Finanzamt ha allora adito il Bundesfinanzhof mediante ricorso per cassazione (Revision). A suo avviso, non ricorrerebbero le condizioni per un'imposizione congiunta. Esso fa valere, al riguardo, che la sig.ra Meindl-Berger ha percepito dallo Stato austriaco prestazioni compensative della perdita di stipendio per un controvalore di DEM 26 994,73, importo che, da un lato, supera la soglia di DEM 24 000 e, dall'altro, riduce la quota dei redditi dei coniugi Meindl percepita in Germania al di sotto della soglia del 90 %. Peraltro, il Finanzamt considera che la nozione di redditi deve essere definita e questi ultimi devono essere determinati esclusivamente secondo il diritto tributario tedesco e non secondo il diritto tributario dello Stato di residenza, cioè il diritto tributario austriaco.

16 Esso asserisce, in particolare, che la conformità al diritto comunitario della soglia del 90 % è stata confermata dalle sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225) e 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind (Racc. pag. I-5451).

17 Infatti, secondo il Finanzamt, il principio della libera circolazione dei lavoratori previsto all'art. 48 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE) non osta a che, qualora la normativa di uno Stato membro conceda alle coppie coniugate residenti il beneficio dell'applicazione del regime detto «del frazionamento» («splitting»), la concessione dello stesso vantaggio fiscale alle coppie coniugate non residenti sia subordinata alla condizione che una parte sostanziale del loro reddito mondiale sia soggetta all'imposta nel medesimo Stato membro.

18 Il sig. Meindl chiede il rigetto del ricorso per «Revision».

19 In tale contesto il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se si configuri una violazione dell'[art. 52 del Trattato] qualora venga negato a un soggetto passivo residente il beneficio dell'imposizione congiunta, con riguardo

all'imposta sui redditi, unitamente alla moglie residente in Austria, dalla quale non sia separato, con la motivazione che ella ha percepito sia più del 10 % dei redditi comuni sia un importo superiore a DEM 24 000, e tali redditi ai sensi della normativa austriaca sono esenti da imposta».

Sulla questione pregiudiziale

20 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 52 del Trattato osti a che un soggetto passivo residente si veda rifiutare dallo Stato membro in cui risiede un'imposizione congiunta con il coniuge, dal quale non è separato e che risiede in un altro Stato membro, in ragione del fatto che il coniuge stesso ha percepito in tale altro Stato membro sia più del 10 % dei redditi del nucleo familiare sia più di DEM 24 000, qualora i redditi percepiti dal detto coniuge in tale altro Stato membro non vi siano soggetti all'imposta sul reddito.

21 Va ricordato preliminarmente che, da un lato, pur se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi quindi da qualsiasi discriminazione basata sulla cittadinanza (v., in tal senso, sentenza 13 novembre 2003, causa C-209/01, Schilling e Fleck-Schilling, Racc. pag. I-13389, punto 22 e giurisprudenza citata) e, d'altro lato, che le norme relative alla parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, basandosi su altri criteri di distinzione, pervenga al medesimo risultato (sentenza Schumacker, cit., punto 26 e giurisprudenza citata).

22 Secondo una costante giurisprudenza, una discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse (citate sentenze Schumacker, punto 30, e Gschwind, punto 21).

23 In materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti in uno Stato non sono di regola comparabili, in quanto il reddito percepito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza, e in quanto la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici, che corrisponde in genere alla sua residenza abituale (sentenza 1° luglio 2004, causa C-169/03, Wallentin, Racc. pag. I-6443, punto 15, e giurisprudenza citata).

24 Tuttavia, secondo la decisione di rinvio, il sig. Meindl è un contribuente residente nello Stato sul cui territorio percepisce la totalità dei redditi imponibili del nucleo familiare.

25 Al riguardo, va osservato che l'interessato viene trattato in modo diverso da un contribuente residente il cui coniuge, che percepisce soltanto redditi non soggetti ad imposta, risieda anch'egli in tale Stato membro. Infatti, un contribuente del genere può beneficiare dell'imposizione congiunta.

26 Orbene, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 36 delle sue conclusioni, un contribuente residente il cui coniuge risiede nello stesso Stato membro e vi percepisce soltanto redditi non imponibili, si trova obiettivamente nella stessa situazione di un contribuente residente il cui coniuge risiede in un altro Stato membro e vi percepisce soltanto redditi non imponibili, in quanto, in entrambi i casi, i redditi imponibili del nucleo familiare provengono dall'attività di uno solo dei coniugi e, in entrambi i casi, quest'ultimo è il contribuente residente.

27 Al riguardo, occorre precisare che la sig.ra Meindl-Berger non ha percepito, nel corso dell'anno controverso, nessun reddito imponibile nello Stato in cui è residente, in quanto le prestazioni compensative di stipendio di cui trattasi non costituiscono, ai sensi della normativa tributaria di tale Stato, un reddito imponibile.

28 Inoltre, è importante osservare che la condizione di residenza del coniuge è un requisito che potrà essere soddisfatto più facilmente dai cittadini nazionali che non dai cittadini di altri Stati membri stabilitisi in Germania per svolgervi un'attività economica, in quanto i familiari di questi ultimi risiedono più frequentemente fuori del detto Stato membro (v., per analogia, sentenza 16 maggio 2000, causa C-87/99, Zurstrassen, Racc. pag. I-3337, punto 19).

29 In tale contesto, non può essere giustificata la decisione del Finanzamt di considerare il sig. Meindl come un contribuente celibe, sebbene egli sia coniugato ed abbia percepito la totalità dei redditi imponibili del nucleo familiare nello Stato in cui è residente, per il motivo che la moglie ha mantenuto la sua residenza in un altro Stato membro e vi ha percepito redditi non imponibili eccedenti sia il 10 % dei redditi del nucleo familiare sia DEM 24 000. Infatti, lo Stato di residenza di tale contribuente è l'unico Stato che possa prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente stesso, perché quest'ultimo non soltanto risiede in tale Stato ma, per di più, vi percepisce la totalità dei redditi imponibili del nucleo familiare (v., per analogia, sentenza Zurstrassen, cit., punto 23).

30 Dato che, nella fattispecie, il sig. Meindl non può in alcun modo beneficiare, nel contesto dell'imposizione congiunta, della presa in considerazione della sua situazione personale e familiare, è giocoforza constatare che ricorre una discriminazione vietata dall'art. 52 del Trattato (v., per analogia, sentenza Wallentin, cit., punto 17, e giurisprudenza citata), anche se i redditi dei due coniugi per l'anno controverso sono, secondo la decisione fiscale di cui alla causa principale, inferiori alla soglia del 90 % e i redditi non soggetti all'imposta sul reddito tedesca superano l'importo di DEM 24 000.

31 Va osservato, al riguardo, che la situazione controversa nella causa principale è fondamentalmente diversa da quella che ha dato luogo alla citata sentenza Gschwind in quanto in quest'ultima la concessione di un beneficio fiscale, come quello reclamato dal sig. Meindl, alle coppie coniugate non residenti a condizione che almeno il 90% del loro reddito mondiale sia soggetto all'imposta nello Stato membro dell'attività lavorativa o, se tale percentuale non viene raggiunta, che i loro redditi di fonte estera non soggetti ad imposta in tale Stato membro non superino un certo limite, è stata dichiarata compatibile con il Trattato qualora sia salvaguardata la possibilità della presa in considerazione della loro situazione personale e familiare nello Stato di residenza. Orbene, ciò non avviene nella causa principale.

32 Alla luce di quanto precede, occorre risolvere la questione proposta dichiarando che l'art. 52 del Trattato osta a che un contribuente residente si veda rifiutare dallo Stato membro in cui risiede un'imposizione congiunta con il coniuge, dal quale non è separato e che risiede in un altro Stato membro, in quanto il coniuge stesso abbia percepito in tale altro Stato membro sia più del 10% dei redditi del nucleo familiare sia più di DEM 24 000, qualora i redditi percepiti dal detto coniuge in tale altro Stato membro non vi siano soggetti all'imposta sul reddito.

Sulle spese

33 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 (Prima Sezione) dichiara:

L'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE), osta a che un contribuente residente si veda rifiutare dallo Stato membro in cui risiede un'imposizione congiunta con il coniuge, dal quale non è separato e che risiede in un altro Stato membro, per il fatto che il coniuge stesso ha contemporaneamente percepito in tale altro Stato membro più del 10 % dei redditi del nucleo familiare e più di DEM 24 000, allorché i redditi percepiti dal detto coniuge in tale altro Stato membro non sono ivi soggetti all'imposta sul reddito.

Firme