

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
MARCO DARMON  
presentate il 6 ottobre 1992 \*

*Signor Presidente,  
Signori Giudici,*

1. L'imposta sui redditi che grava, in talune circostanze, in modo più oneroso su un non residente rispetto ad un residente può costituire una restrizione alla libertà di stabilimento vietata dall'art. 52 del Trattato? Questo è in sostanza l'interrogativo sollevato dal giudice a quo.

2. I fatti all'origine della causa principale possono essere così riassunti: il signor Werner, residente nei Paesi Bassi dal 1961, cittadino tedesco, svolgeva attività di dentista in qualità di dipendente di un'associazione professionale in Aquisgrana sino all'ottobre del 1981. Successivamente si stabiliva in proprio come dentista libero professionista nella città medesima, continuando a risiedere nei Paesi Bassi. In base alla convenzione tedesco-olandese diretta ad evitare le doppie imposizioni, sono imponibili in Germania per il signor Werner sia i redditi da lavoro autonomo derivanti dalla sua attività professionale sia il patrimonio destinato all'esercizio dell'attività medesima nel luogo di stabilimento<sup>1</sup>. Il signor Werner dichiarava dunque al Finanzamt Aachen-Innenstadt i redditi derivanti dalla propria attività autonoma di dentista. Non possedeva altri redditi, in particolare nei Paesi Bassi<sup>2</sup>.

\* Lingua originale: il francese.

1 — Artt. 9, primo comma, e 19, primo comma, lett. d), della convenzione 16 giugno 1959 tra la Repubblica federale di Germania e il Regno dei Paesi Bassi diretta ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sui redditi e sul patrimonio nonché in materia di altre imposte e a disciplinare altre questioni di natura fiscale (Bundesgesetzblatt, 1960, parte II, n. 30, pag. 1781).

2 — V. ordinanza del giudice a quo, pag. 5 della traduzione francese.

3. Ai sensi della normativa nazionale, nella specie l'art. 1, quarto comma, della legge in materia d'imposta sui redditi (Einkommensteuergesetz) e dell'art. 2, primo comma, sub 1), della legge in materia d'imposta sul patrimonio (Vermögenssteuergesetz), i soggetti che non risiedono e non dimorano abitualmente nella Repubblica federale di Germania sono soggetti a «tassazione limitata» a differenza dei residenti che sono soggetti a «tassazione complessiva».

4. La differenza di trattamento tra le due categorie di contribuenti si manifesta sotto vari profili:

5. Nella «tassazione complessiva» sono soggetti ad imposta tutti i redditi della persona, mentre nella «tassazione limitata» l'assoggettamento riguarda unicamente i redditi percepiti in Germania.

6. Le aliquote e gli scaglioni d'imposta sono più sfavorevoli per questi ultimi che, inoltre, non possono beneficiare dell'aliquota agevolata prevista per i coniugi (in prosieguo: lo «splitting-tarif»). Inoltre, non è riconosciuta a tali contribuenti la possibilità di regolarizzare a fine anno le ritenute mensili. Infine, talune detrazioni o abbattimenti riconosciuti dai contribuenti soggetti a «tassazione complessiva» non lo sono per gli altri<sup>3</sup>.

3 — V. gli esempi indicati in allegato alle osservazioni della Commissione e pag. 2 della risposta del Finanzamt Aachen-Innenstadt ai quesiti della Corte.

7. In altri termini, mentre per la persona soggetta a «tassazione complessiva» viene presa in considerazione la sua situazione personale, soggettiva (è lo Stato di residenza che meglio conosce tale situazione), l'imposizione del contribuente soggetto a «tassazione limitata» è oggettiva, come in materia di imposte indirette. Ciò spiega senza dubbio la clausola di equità che consente, in via eccezionale, di limitare l'importo dell'imposta delle persone soggette a tassazione limitata.

8. Il ricorrente nella causa principale chiedeva di essere assoggettato unitamente al coniuge al regime di tassazione complessiva al fine di poter beneficiare dello *splitting-tarif*. Tale domanda veniva respinta sulla base del rilievo che il signor Werner non risiedeva in Germania. Rimasto senza esito un successivo reclamo, l'interessato adiva il *Finanzgericht* di Colonia.

9. Il detto giudice chiede in sostanza a questa Corte:

- «1) Se l'art. 52 del Trattato CEE si limiti a prevedere un obbligo di trattamento nazionale dei cittadini comunitari ovvero se esso giunga sino a vietare qualsiasi restrizione — anche se non discriminatoria — alla libertà di stabilimento;
- 2) in tale ultima ipotesi, se una siffatta restrizione sussista qualora un contribuente, stabilito come lavoratore autonomo in uno Stato membro ove percepisce la quasi totalità dei propri redditi imponibili ovvero ivi possiede la quasi totalità del proprio patrimonio imponibile, sia soggetto ad un trattamento fiscale più sfavorevole per il fatto di risiedere in un altro Stato membro;

3) se un siffatto trattamento, imposto in Germania ad un cittadino tedesco, costituisca una violazione delle disposizioni dell'art. 7 del Trattato».

10. Esaminiamo più in dettaglio le questioni sottoposte all'esame di questa Corte.

11. È pacifico che: 1) il ricorrente nella causa principale, residente nei Paesi Bassi, è soggetto a tassazione limitata, 2) percepisce la totalità dei propri redditi in Germania, 3) l'importo dell'imposta da lui dovuta è nettamente superiore a quello che risulterebbe dovuto qualora egli fosse residente in Germania, quindi soggetto a tassazione complessiva<sup>4</sup>.

12. L'interessato è nettamente sfavorito rispetto ai residenti in quanto egli è non residente e in quanto percepisce la totalità dei propri redditi in Germania. Ove egli avesse percepito dei redditi nel proprio Stato di residenza, sarebbe stato ivi soggetto ad imposta in considerazione della propria situazione personale e non può certo dirsi che, in tale fattispecie particolare, vi sarebbe stato uno svantaggio fiscale rispetto agli altri contribuenti residenti in Germania collocati in analoga situazione economica.

13. Il signor Werner è, ricordiamo, cittadino tedesco. Egli non sostiene di aver conseguito il diploma di medico dentista in un paese diverso dalla Germania ed in Germania svolge la propria attività professionale. L'unico elemento di estraneità deriva quindi dal fatto di risiedere nei Paesi Bassi.

14. Il diritto di stabilimento è disciplinato dal capo 2 del titolo III del Trattato sotto un duplice profilo: l'accesso alle attività di

4 — V. la risposta del Finanzamt al quesito della Corte, pag. 3.

lavoro autonomo, da un lato, il loro esercizio, dall'altro. Il tenore degli artt. 52, secondo comma, e 57, n. 1, non lascia spazio al riguardo ad alcuna incertezza, al pari della giurisprudenza di questa Corte. Questa Corte ha infatti affermato che

«a norma dell'art. 52, secondo comma, del Trattato CEE, la libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività non salariate e al loro esercizio alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini»<sup>5</sup>;

o ancora che

«la libertà di stabilimento contemplata dal predetto articolo riguarda non solo l'accesso alle attività lavorative autonome, ma anche il loro esercizio in senso lato»<sup>6</sup>.

15. È chiaro che nella specie il ricorrente nella causa principale non ha subito restrizioni quanto all'accesso all'attività di medico dentista. Cittadino tedesco, titolare dei diplomi e delle qualifiche professionali richiesti dalla normativa tedesca, ha potuto liberamente stabilirsi in Germania senza incorrere in alcuna restrizione e non ha acquisito in altri Stati membri diritti tutelati dal diritto comunitario di cui chiede inutilmente il riconoscimento in Germania.

16. Supponiamo peraltro, per un momento, che egli si sia stabilito in Germania essendo ivi residente e che si sia trasferito nei Paesi Bassi solo *successivamente*. Nessun elemento di estraneità giustificerebbe, per quanto

riguarda l'accesso a tale professione, l'applicazione dell'art. 52 del Trattato.

7. Ma è proprio nell'esercizio dell'attività professionale che il signor Werner ritiene di aver subito, per il fatto di essere contribuente assoggettato a tassazione limitata, una restrizione alla libertà di stabilimento.

18. La «restrizione alla libertà di stabilimento» ivi menzionata deve essere chiaramente individuata: il lavoratore autonomo è soggetto ad una tassazione meno favorevole dei redditi derivanti dalla propria attività professionale in quanto residente in un altro Stato membro.

19. Prima di rispondere alle questioni sollevate dal giudice a quo, è doveroso fare una constatazione: il ricorrente nella causa principale non si è mai avvalso del diritto di libera circolazione al fine di stabilirsi in uno Stato diverso da quello di cui è cittadino. Egli si è stabilito nel proprio Stato. Il tenore della questione n. 2 sottoposta dal giudice di rinvio non fa riferimento a tale punto che, nondimeno, viene ampiamente trattato con la motivazione della decisione<sup>7</sup>. Ci si chiede, quindi, se la situazione dell'interessato rientri nella sfera di applicazione del diritto comunitario e, più precisamente, dell'art. 52 ovvero se non si sia, invece, in presenza di una situazione puramente interna che esuli dall'ambito del diritto comunitario.

20. Questa Corte ha già più volte riconosciuto che l'art. 52 può essere invocato da un lavoratore autonomo *cittadino dello Stato membro ospitante* qualora un sufficiente elemento di estraneità, quale un diploma o una

5 — Sentenza 12 febbraio 1987, causa 221/85, Commissione/Belgio (Racc. pag. 719, punto 9).

6 — Sentenza 18 giugno 1985, causa 197/84, Steinhauser/Ville de Biarritz (Racc. pag. 1819, punto 16), il corsivo è nostro.

7 — Ultimo paragrafo, pag. 13 della traduzione francese.

qualifica professionale acquisiti in un altro Stato membro, giustifichi l'applicazione del diritto comunitario<sup>8</sup>.

acquistato, grazie ad esse, le qualifiche professionali contemplate dalla direttiva in un paese membro diverso da quello di cui posseggono la cittadinanza;

21. Così nella causa *Knoors*<sup>9</sup> un cittadino olandese domiciliato in Belgio esercitava ivi attività di idraulico in qualità di imprenditore. A fronte della richiesta di autorizzazione a svolgere tale attività nei Paesi Bassi, le autorità olandesi ne negavano la concessione sulla base del rilievo che il richiedente non possedeva le qualifiche professionali richieste dalla normativa di tale paese. A questa Corte è stata sottoposta la questione se la direttiva del Consiglio 7 luglio 1964, 64/427/CEE, relativa alle modalità delle misure transitorie nel settore delle attività indipendenti di trasformazione delle classi 23-40 CITI (industria e artigianato)<sup>10</sup> trovi applicazione nei confronti dei soggetti cittadini dello Stato membro ospitante. Questa Corte ha affermato che

(...) se è vero che le disposizioni del Trattato in materia di stabilimento e di prestazioni di servizi non possono applicarsi a situazioni puramente interne di uno Stato membro, ciò non toglie che il richiamo, nell'art. 52, ai "cittadini di uno Stato membro" desiderosi di stabilirsi "nel territorio di un altro Stato membro" non può interpretarsi in modo da escludere dai vantaggi del diritto comunitario i cittadini di un determinato Stato membro, qualora questi, per il fatto d'aver risieduto regolarmente nel territorio di un altro Stato membro e di avervi acquistato una qualificazione professionale riconosciuta dal diritto comunitario, si trovino, rispetto al loro Stato d'origine, in una situazione analoga a quella di tutti gli altri soggetti che fruiscono dei diritti e delle libertà garantite dal Trattato<sup>11</sup>.

«(...) queste libertà, fondamentali nel sistema della Comunità [libera circolazione delle persone, libertà di stabilimento e libera prestazione di servizi, garantite agli artt. 3, lett. c), 48, 52 e 59 del Trattato] non sarebbero infatti pienamente realizzate se gli Stati membri potessero impedire di fruire del diritto comunitario a quelli tra i loro cittadini che si sono valse delle possibilità offerte in materia di circolazione e di stabilimento e che hanno

22. Questa Corte ne ha dedotto che le disposizioni della direttiva possono essere invocate dai cittadini di tutti gli Stati membri che si trovino nelle condizioni previste da tale normativa, e ciò anche nei confronti dello Stato di cui sono cittadini.

23. Così, nella causa *Broekmeulen*<sup>12</sup>, il ricorrente nella causa principale — cittadino olandese, titolare del diploma di medico belga, che faceva valere il diritto a stabilirsi nei Paesi Bassi — si trovava nella stessa situazione di un cittadino belga titolare del medesimo diploma che facesse valere lo stesso diritto, e questa Corte ha riconosciuto che egli poteva utilmente invocare le disposizioni della direttiva del Consiglio 16 giugno

8 — Sentenze 7 febbraio 1979, causa 115/78, *Knoors* (Racc. pag. 399), e causa 136/78, *Auer* [Racc. pag. 437 (veterinari)]; 6 ottobre 1981, causa 246/80, *Broekmeulen* [Racc. pag. 2311, punto 20 (medici)]; 22 settembre 1983, causa 271/82, *Auer* [Racc. pag. 2727 (veterinari)]; 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Commissione/Francia* (Racc. pag. 273); 27 settembre 1989, causa 130/88, *van de Bijl* [Racc. pag. 3039 (imbianchini)]; 3 ottobre 1990, causa C-61/89, *Bouchoucha* [Racc. pag. I-3551 (osteopati)]; da ultimo, 7 luglio 1992, causa C-370/90, *Singh* (Racc. pag. 4265).

9 — V. riferimento supra, nota 8.

10 — Direttiva relativa alle modalità delle misure transitorie nel settore delle attività non salariate di trasformazione delle classi 23-40-CITI (industria e artigianato; GU 1964, pag. 1863).

11 — Punti 20 e 24.

12 — V. riferimento supra, nota 8.

1975, concernente il reciproco riconoscimento dei diplomi, certificati ed altri titoli di medico e comportante misure destinate ad agevolare l'esercizio effettivo del diritto di stabilimento e di libera prestazione dei servizi<sup>13</sup>.

24. Orbene, il cittadino di uno Stato membro che svolga nello Stato medesimo un'attività professionale autonoma e sia in possesso di qualifiche professionali ivi acquisite non si trova in una situazione equiparabile a quella di un cittadino comunitario che faccia valere, indipendentemente dalla sua cittadinanza, una qualifica professionale acquisita in un altro Stato membro. Come giustamente rilevato dal governo del Regno Unito, la situazione del ricorrente nella causa principale non è paragonabile a quella di un cittadino olandese che viva nei Paesi Bassi e che intenda avviare un'attività di lavoro autonomo in Germania facendo valere qualifiche professionali acquisite in Olanda<sup>14</sup>.

25. Nelle conclusioni relative alla causa Middleburgh, l'avvocato generale Mischo ha rilevato che

«Nelle cause Knoors, Broekmeulen e Bouchoucha, avete comunque subordinato l'equiparazione di un cittadino nazionale a qualsiasi altro soggetto che fruisca dei diritti e libertà garantiti dal Trattato non soltanto a condizione che questi avesse risieduto nel territorio di un altro Stato membro, ma anche che vi avesse acquisito diritti riconosciuti dalle disposizioni del diritto comunitario: per le persone interessate, si trattava di far valere nel loro paese di origine i diritti così acquisiti in un altro Stato membro a

*favore dell'esercizio del loro diritto alla libera circolazione»*<sup>15</sup>.

26. Al di là dell'acquisizione di qualifiche professionali, il diritto acquisito in un altro Stato membro può quindi derivare, ad esempio, dall'esercizio di un'attività professionale, sia come lavoratore dipendente sia come lavoratore autonomo.

27. Così questa Corte ha ammesso che un cittadino comunitario possa far valere l'art. 52 nei confronti del proprio Stato di origine qualora, dopo aver esercitato un'attività di lavoro dipendente sul territorio di un altro Stato membro, faccia ritorno sul territorio dello Stato di origine stesso al fine di svolgere un'attività di lavoro autonomo.

28. Nella causa Singh<sup>16</sup> si trattava di accertare se il diritto comunitario conferisca un diritto di soggiorno al cittadino di un paese terzo coniuge di una cittadina della Comunità, qualora quest'ultima faccia ritorno nel proprio paese per svolgere attività di lavoro autonomo dopo aver svolto lavoro dipendente in un altro Stato membro. Questa Corte ha ritenuto che dall'art. 52 del Trattato derivi il diritto per l'interessata di far ritorno sul territorio del proprio Stato di origine in compagnia del coniuge, cittadino di un paese terzo, «alle stesse condizioni» previste dalla normativa comunitaria<sup>17</sup>. Dopo aver circolato nella Comunità, il cittadino di uno Stato membro deve godere, all'atto del ritorno, di condizioni di ingresso e di soggiorno quanto meno equivalenti a quelle di cui può

13 — Direttiva 75/362/CEE (GU L 167, pag. 1).

14 — V. le osservazioni del governo del Regno Unito, pag. 7 della traduzione francese.

15 — Sentenza 4 ottobre 1991, causa C-15/90 (Racc. pag. I-4655), paragrafo 45 delle conclusioni (il corsivo è nostro); v., anche, il paragrafo 5 delle conclusioni dell'avvocato generale Tesouro relative alla menzionata causa Singh, supra, nota 8.

16 — V. riferimento supra, nota 8.

17 — V. punto 21.

disporre, ai sensi del Trattato, sul territorio di un altro Stato membro <sup>18</sup>.

29. Considerato che l'unico elemento di estraneità riguarda dunque, come già sottolineato, la *residenza*, ci si chiede se il ricorrente nella causa principale abbia acquisito, a tal titolo, diritti tutelati dall'ordinamento comunitario.

30. Sino all'emanazione delle direttive del Consiglio 28 giugno 1990 in materia di diritto di soggiorno <sup>19</sup>, volte alla generale estensione di tale diritto, la libera circolazione delle persone all'interno della Comunità è determinata — e delimitata — dalla natura economica del Trattato. Ne consegue che la libertà di spostamento riconosciuta ai cittadini comunitari presuppone uno spostamento *ai fini dello svolgimento di un'attività economica*.

31. Questa Corte lo ha recentemente ricordato nella sentenza Singh:

«(...) le norme del Trattato sulla libera circolazione delle persone sono volte a facilitare ai cittadini comunitari l'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura in tutto il territorio della Comunità ed ostano ai provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora desiderino svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro.

A tale scopo i cittadini degli Stati membri dispongono, in particolare, del diritto, conferito loro direttamente dagli artt. 48 e 52 del Trattato CEE, di entrare e soggiornare nel territorio degli altri Stati membri *per esercitarvi un'attività economica ai sensi delle suddette disposizioni (...)*» <sup>20</sup>.

32. Come collocare il cittadino comunitario che non si sia mai avvalso della libertà di circolazione sancita agli artt. 48 e 52 del Trattato *ai fini di svolgere attività lavorativa ovvero al fine di stabilirsi* in uno Stato membro diverso da quello di cui è cittadino? In tal caso, l'interessato non ha svolto attività lavorativa, né autonoma né dipendente, nello Stato membro in cui risiede.

33. Laddove non possa invocare i diritti sanciti dall'art. 48 o 52 del Trattato acquisiti in un altro Stato membro, ci si chiede se il lavoratore autonomo stabilito nel proprio Stato di origine e residente in un secondo Stato membro possa invocare diritti acquisiti in quest'ultimo Stato in base all'art. 59 del Trattato?

34. Tale questione merita un'analisi dettagliata, atteso che questa Corte ha accolto, in materia di libera prestazione di servizi, una definizione estensiva della nozione di restrizione alla detta libertà, come la Commissione non ha peraltro mancato di rilevare <sup>21</sup>.

35. La residenza del ricorrente nella causa principale nei Paesi Bassi non è collegata ad un'attività effettuata come *prestatore* di

18 — V. punto 19.

19 — Direttive emanate ai sensi dell'art. 8 A del Trattato: direttiva 90/364/CEE, relativa al diritto di soggiorno, direttiva 90/365/CEE, relativa al diritto di soggiorno dei lavoratori salariati e non salariati che hanno cessato la propria attività professionale, e la direttiva 90/366/CEE, relativa al diritto di soggiorno degli studenti (GU L 180, rispettivamente pagg. 26, 28 e 30), *inapplicabili ratione temporis alla presente controversia*. L'ultima delle menzionate direttive è stata annullata con sentenza della Corte 7 luglio 1992, causa C-295/90, Parlamento/Consiglio (Racc. pag. I-4193).

20 — Citata sentenza, punti 16 e 17 (il corsivo è nostro).

21 — Osservazioni della Commissione, punto 5.7.

servizi: non sembra, ad esempio, che tale residenza sia stata scelta al fine di incrementare la clientela nei Paesi Bassi.

36. Certamente, questa Corte ha riconosciuto che i turisti, coloro che si sottopongono a cure mediche e coloro che effettuano viaggi di studi o di affari e che si rechino in un altro Stato membro possono invocare l'art. 59 in quanto *destinatari* di servizi. Essi devono quindi poterne beneficiare senza dover subire restrizioni come quelle derivanti da una normativa che limiti le esportazioni di valuta straniera <sup>22</sup>.

37. Nella sentenza 2 febbraio 1989, Cowan <sup>23</sup>, in cui è stato ribadito il principio affermato nella sentenza Luisi e Carbone, questa Corte ha rilevato che

«la libera prestazione dei servizi comprende la libertà, per i destinatari dei servizi, di recarsi in un altro Stato membro per fruire ivi di un servizio e (...) *in particolare i turisti vanno considerati destinatari di servizi*» <sup>24</sup>.

38. Non riteniamo che alla situazione di un turista che si rechi in uno Stato membro possa essere equiparata quella del cittadino comunitario che vi risieda. Se il primo rientra nella sfera di applicazione dell'art. 59 in quanto destinatario di prestazioni di servizi, il secondo vi è invece estraneo <sup>25</sup>.

39. Infatti, a termini del detto articolo «le restrizioni alla libera prestazione dei servizi all'interno della Comunità sono (...) soppresse (...) nei confronti dei cittadini degli Stati membri *stabiliti* in un paese della Comunità che *non sia* quello del destinatario della prestazione» <sup>26</sup>.

40. Dal momento in cui il destinatario delle prestazioni ha la propria residenza principale nello Stato del prestatore, le prestazioni stesse non possiedono più carattere transfrontaliero.

41. Le direttive comunitarie in materia di diritto di spostamento e di soggiorno, che riguardano espressamente il destinatario di servizi in quanto titolare di diritti, gli attribuiscono un diritto di soggiorno *corrispondente alla durata della prestazione* <sup>27</sup>. La prestazione di servizi, indipendentemente dal prestatore o dal destinatario, è, per sua stessa natura, un'attività limitata nel tempo, che può far sorgere solamente un diritto di soggiorno o una tutela di durata equivalente. Essa mal si coniuga, quindi, con lo status di residente principale e con la durata indeterminata del soggiorno che ne è il corollario.

42. Ciò è stato espressamente affermato da questa Corte nella causa Steymann <sup>28</sup>. L'interessato, cittadino tedesco stabilito nei Paesi Bassi, aveva inizialmente svolto in tale Stato attività di lavoro dipendente, quindi aveva aderito ad una comunità religiosa. Il signor Steymann, essendogli stato negato il permesso di soggiorno in base al rilievo che non

22 — Sentenza 31 gennaio 1984, cause riunite 286/82 e 26/83, Luisi e Carbone (Racc. pag. 377).

23 — Causa 186/87 (Racc. pag. 195).

24 — Punto 15 (il corsivo è nostro).

25 — Ferme restando alcune ipotesi particolari, che esulano dal contesto della presente causa, in cui il prestatore ed il destinatario dei servizi sono originari del medesimo Stato membro ed il servizio è fornito in un secondo Stato membro. V. sentenze 26 febbraio 1991, causa C-180/89, Commissione/Italia (Racc. pag. I-709), causa C-154/89, Commissione/Francia (Racc. pag. I-659), causa C-198/89, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-727).

26 — Il corsivo è nostro.

27 — V. il secondo 'considerando' e l'art. 4, n. 2, primo comma, della direttiva del Consiglio 21 maggio 1973, 73/148/CEE, relativa alla soppressione delle restrizioni al trasferimento e al soggiorno dei cittadini degli Stati membri all'interno della Comunità in materia di stabilimento e di prestazione di servizi (GU L 172, pag. 14).

28 — Sentenza 5 ottobre 1988, causa 196/87 (Racc. pag. 6159).

svolgeva attività lavorativa, aveva proposto ricorso invocando l'art. 59, in quanto, come membro di tale comunità, egli doveva considerarsi destinatario e prestatore di servizi da parte e a favore della comunità medesima. Questa Corte ha affermato che

«La seconda e la terza questione sollevano, in sostanza, il problema relativo al se gli artt. 59 e 60 del Trattato si riferiscono alla situazione di un cittadino di uno Stato membro che si rechi nel territorio di un altro Stato membro e vi stabilisca la propria residenza per fornire o ricevere in questo Stato prestazioni di servizi a tempo indeterminato.

In proposito, il governo olandese e la Commissione hanno giustamente osservato che gli artt. 59 e 60 del Trattato non trovano applicazione in un caso del genere. Dallo stesso tenore letterale dell'art. 60 risulta, infatti, che un'attività esercitata a titolo permanente, o comunque senza prevedibili limitazioni di durata, non può essere soggetta alle disposizioni comunitarie relative alla prestazione di servizi. Siffatte attività possono invece rientrare nella sfera d'applicazione degli artt. da 48 a 51 e, a seconda dei casi, da 52 a 58 del Trattato.

La seconda e la terza questione vanno quindi risolte nel senso che gli artt. 59 e 60 del Trattato non riguardano la situazione di un cittadino di uno Stato membro che si rechi nel territorio di un altro Stato membro e vi stabilisca la propria residenza per fornire e ricevere in questo Stato prestazioni di servizi a tempo indeterminato»<sup>29</sup>.

43. Parimenti, il cittadino comunitario che si trovi nella situazione del ricorrente nella causa principale non può far valere diritti acquisiti quale destinatario o prestatore di servizi nello Stato in cui ha stabilito la propria residenza principale che gli consentano di rientrare, sulla base di tale titolo, nella sfera di applicazione del Trattato.

44. Dal momento che non si è avvalso delle libertà sancite dagli artt. 48, 52 e 59 del Trattato, non può far valere nel proprio paese di origine, ove si è stabilito, diritti riconosciuti dall'ordinamento comunitario.

45. Il ricorrente nella causa principale si è manifestamente avvalso della libertà di circolazione unicamente al fine di collocare la propria residenza nei Paesi Bassi, *indipendentemente da qualsiasi attività economica*. Appare quindi evidente che l'art. 8 della direttiva del Consiglio 15 ottobre 1968<sup>30</sup>, che disciplina il diritto di soggiorno dei lavoratori frontalieri, non riguarda la situazione di coloro che svolgono attività lavorativa nel loro proprio paese, pur risiedendo in un altro Stato membro<sup>31</sup>.

46. Ne deriva che, in assenza di elementi di estraneità pertinenti relativi all'applicazione degli artt. 48, 52 o 59, la situazione di un professionista indipendente stabilito in uno Stato di cui sia cittadino, titolare delle necessarie qualifiche professionali rilasciate dallo Stato medesimo e che non abbia mai esercitato attività professionale altrove, non rientra nella sfera di applicazione dell'art. 52 qualora risieda, in via principale, in un altro Stato membro.

30 — Direttiva 68/360/CEE relativa alla soppressione delle restrizioni al trasferimento e al soggiorno di lavoratori degli Stati membri e delle loro famiglie all'interno della Comunità (GU L 257, pag. 13).

31 — Van Nuffel, P.: «L'Europe des citoyens: vers un droit de séjour généralisé», *Revue du marché unique européen*, 4-1991, pag. 89, nota 48.



47. Prima di concludere appare necessaria un'ultima osservazione.
48. Anche a voler supporre di trovarci nella sfera di applicazione del diritto comunitario, un contribuente non residente potrebbe invocare l'applicazione dell'art. 52 solamente qualora dimostrasse la sussistenza di una restrizione alla libertà di stabilimento. Appare poco probabile che tale prova possa essere fornita in una situazione come quella del caso di specie.
49. La normativa fiscale tedesca non dissuade dallo stabilirsi in Germania. Essa può produrre effetti dissuasivi, qualora una persona sia già stabilita in tale Stato, quanto al trasferimento della propria *residenza* in un altro Stato membro: non vediamo, qui, alcuna restrizione alla libertà di *stabilimento*.
50. L'ultima questione attiene all'art. 7 del Trattato.
51. Sappiamo che tale disposizione vieta nella sfera di applicazione del Trattato le discriminazioni fondate sulla cittadinanza, palesi o dissimulate<sup>32</sup>.
52. Per effetto del principio «specialia generalibus derogant», il detto articolo tende «ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisce norme specifiche di non discriminazione»<sup>33</sup>.
53. Nella specie non è stato sostenuto che la normativa fiscale tedesca, ove costituisse una discriminazione dissimulata, inciderebbe su diritti diversi dalla libertà di stabilimento disciplinata dall'art. 52.
54. Ne consegue che le disposizioni dell'art. 7 non possono trovare applicazione in tale contesto.

55. Conseguentemente, suggeriamo a questa Corte di risolvere le questioni pregiudiziali nei seguenti termini:

«Né l'art. 52 né l'art. 7 del Trattato CEE trovano applicazione in una situazione puramente interna di uno Stato membro, come quella di un cittadino dello Stato medesimo che, ivi stabilito dopo avervi acquisito le qualifiche professionali necessarie, non si sia mai avvalso della libertà di circolazione al fine di stabilirsi in un altro Stato membro».

32 — Sentenza 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu (Racc. pag. 153).

33 — Sentenza 30 maggio 1989, causa 305/87, Commissione/Grecia (Racc. pag. 1461); v. anche sentenza 23 aprile 1991, causa C-41/90, Höfner e Elser/Macroton (Racc. pag. I-1979, punto 36).