

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 30 aprile 1998 *

1. Le questioni pregiudiziali sulle quali la Corte di giustizia deve pronunciarsi nel presente procedimento sono state proposte dal Gerechtshof di 's-Hertogenbosch dei Paesi Bassi (in prosieguo: il «Gerechtshof») e sono state sollevate nell'ambito dell'appello interposto dal signor Terhoeve avverso la decisione del Capo dell'unità privati/imprese all'estero del Rijksbelastingdienst (Ufficio delle imposte) relativa all'accertamento combinato concernente l'imposta sul reddito e i contributi previdenziali, cui era stato sottoposto il ricorrente per il periodo del 1990 durante il quale era soggetto di imposta non residente nei Paesi Bassi.

3. Ai sensi della convenzione bilaterale, per evitare la doppia imposizione sottoscritta dai due Stati in questione, i redditi percepiti dal signor Terhoeve per l'attività lavorativa prestata nel Regno Unito non erano soggetti all'imposta olandese sul reddito. Tuttavia tali redditi venivano ricompresi nella base imponibile per il computo dei contributi previdenziali relativi al periodo di lavoro nel Regno Unito, durante il quale egli era rimasto soggetto alla legislazione olandese in materia di previdenza sociale.

Durante il periodo di attività lavorativa prestata all'estero, nei Paesi Bassi il ricorrente era considerato soggetto d'imposta non residente, di conseguenza erano tassati in tale Stato soltanto i redditi da lui percepiti all'interno del paese. Dal 7 novembre 1990 egli tornava ad essere soggetto di imposta residente nei Paesi Bassi.

I — Fatti del processo a quo

2. Secondo quanto risulta dalla documentazione prodotta in giudizio, il ricorrente è un cittadino olandese che nel periodo 1° gennaio -6 novembre 1990 risiedeva e lavorava nel Regno Unito, dove era stato inviato in missione dal suo datore di lavoro, avente sede nei Paesi Bassi. Dal 7 novembre 1990 fino alla fine di tale anno il signor Terhoeve risiedeva e lavorava nei Paesi Bassi.

4. Ai sensi dell'art. 14, n. 1, lett. a), del regolamento (CEE) del Consiglio 14 giugno 1971, n. 1408¹, relativo all'applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati, ai lavoratori autonomi e ai loro familiari che si spostano all'interno della Comunità, nella versione modificata ed aggiornata dal regolamento (CEE) del Consiglio 2 giugno 1983, n. 2001 (in prosieguo: il «regolamento

* Lingua originale: lo spagnolo.

1 — GU L 230, pag. 6.

n. 1408/71»), il signor Terhoeve conservava, per tutto il 1990, la copertura assicurativa obbligatoria del regime previdenziale olandese, pur avendo lavorato nel Regno Unito per la maggior parte dell'anno.

5. In data 29 aprile 1992 l'interessato veniva sottoposto ad un accertamento combinato concernente l'imposta sul reddito e i contributi previdenziali in relazione al periodo 7 novembre -31 dicembre 1990, durante il quale era soggetto agli obblighi tributari in patria. Il reddito imponibile percepito durante questo periodo ammontava a 15 658 HFL, dal quale venivano dedotti 9 136 HFL, detrazione applicabile all'epoca, risultando così una base imponibile di 6 522 HFL.

Applicando a tale base imponibile un'aliquota del 13% per l'imposta sul reddito e un'aliquota del 22,1% per il contributo previdenziale, si otteneva una somma globale di 2 288 HFL, ripartita rispettivamente in 847 HFL e 1 441 HFL. Secondo quanto risulta dall'ordinanza del Gerechtshof, il signor Terhoeve ritirava il reclamo proposto contro tale accertamento, cosicché quest'ultimo diveniva definitivo.

6. La controversia pendente dinanzi al Gerechtshof trae origine dall'accertamento combinato dell'imposta sul reddito e dei contributi previdenziali, effettuato dall'Ufficio delle imposte in data 30 giugno 1992 in relazione al periodo 1° gennaio -6 novembre 1990, durante il quale il signor Terhoeve era soggetto di imposta all'estero.

7. L'imposta sul reddito veniva calcolata su una base imponibile di 16 201 HFL, che teneva conto dei soli redditi percepiti nei Paesi Bassi, risultanti dalle retribuzioni riscosse per l'attività lavorativa personale e dal reddito derivante da beni immobili.

Di contro, per il computo dei contributi previdenziali venivano prese in considerazione, oltre ai redditi suindicati, anche le retribuzioni percepite nel Regno Unito, e pertanto si otteneva, ai fini del contributo previdenziale, una base imponibile di 98 201 HFL. Dal momento che l'aliquota del 22,1% relativa ai contributi previdenziali si applica soltanto ai redditi che rientrano nel primo scaglione tariffario dell'imposta sul reddito, che per tale periodo ammontava a 42 123 HFL, la quota contributiva da versare ammontava a 9 309 HFL, corrispondente all'importo contributivo massimo per il 1990.

8. Dalle osservazioni depositate nel presente procedimento si apprende che la fissazione di un limite massimo per i contributi previdenziali è motivata dal fatto che l'entità delle

prestazioni erogate dagli enti previdenziali è indipendente dagli importi versati dall'interessato. Fissando tale massimale, il legislatore olandese ha voluto evitare che una persona che percepisca redditi molto elevati si veda obbligata a versare contributi di importo elevato, calcolati in percentuale dei redditi globali, senza potere, in compensazione, fruire di prestazioni proporzionate a tali contributi.

in appello egli chiede l'annullamento della decisione controversa e la riduzione dell'accertamento dell'imponibile per il conteggio dei contributi previdenziali a 16 201 HFL, importo cui ammontano le retribuzioni percepite nei Paesi Bassi durante il periodo in questione o, in subordine, a 35 804 HFL, somma che rappresenta la quota proporzionale dell'imponibile massimo, che per tale anno ammontava a 42 123 HFL, determinata in considerazione del periodo del 1990 sul quale verte l'accertamento, cioè dal 1° gennaio al 6 novembre.

9. La controversia tra le parti nel processo a quo si incentra sul conteggio dei contributi previdenziali per il periodo 1° gennaio -6 novembre 1990. Il giudice a quo deve chiarire, in primo luogo, se l'Ufficio delle imposte abbia agito conformemente al diritto nel considerare le retribuzioni percepite per l'attività lavorativa subordinata prestata nel Regno Unito come redditi soggetti al pagamento di contributi per il periodo di cui trattasi. In caso di soluzione affermativa, dovrà stabilire se l'aliquota del 22,1% debba essere applicata all'importo di 42 123 HFL, il che significherebbe che il signor Terhoeve è tenuto a pagare l'importo contributivo massimo, cioè 9 309 HFL, oppure se detto importo debba essere, secondo la tesi dell'interessato, determinato in modo cronologicamente proporzionato, tenendo in considerazione solo i giorni del 1990 sui quali verte l'accertamento.

10. Il signor Terhoeve asserisce che nel 1990 il suo reddito non era stato conseguito, né per intero né per la maggior parte, nei Paesi Bassi e che si considera vittima di una discriminazione indiretta fondata sulla cittadinanza, vietata dall'art. 48 del Trattato CE. Nel ricorso

II — Il diritto nazionale

11. Nell'ordinanza di rinvio il *Gerechtshof* osserva che nel 1990 il sistema di esazione dell'imposta sul reddito e dei contributi previdenziali è stato modificato in modo radicale a fini di semplificazione. Da tale anno entrambi i prelievi avvengono in base ad un accertamento combinato. L'imponibile per la riscossione dei contributi è, di regola, uguale a quello per la riscossione dell'imposta sul reddito, in quanto i due prelievi sono reciprocamente connessi, nel senso che i contributi vengono prelevati soltanto su redditi che rientrano nel primo scaglione tariffario dell'imposta sul reddito.

12. L'art. 62 della Wet op de inkomstenbelasting (legge sull'imposta sul reddito) dispone che, nel caso di una persona la quale, nel corso di uno stesso anno, sia stata, in ordine successivo, soggetto d'imposta residente e soggetto non residente, essa venga sottoposta a due accertamenti separati, uno per la totalità dei redditi per il periodo in cui era residente e l'altro per i redditi percepiti nei Paesi Bassi nel periodo in cui non era residente. Se per l'intero anno in questione l'interessato ha conservato la copertura assicurativa obbligatoria del regime previdenziale olandese, si effettuano del pari due accertamenti riguardanti i contributi previdenziali. Non è prevista alcuna riduzione cronologicamente proporzionata del primo scaglione tariffario dell'imposta sul reddito, che costituisce la base imponibile per il computo dei contributi.

13. La riscossione dei contributi previdenziali è disciplinata dalla Wet financiering volksverzekeringen (legge sul finanziamento del sistema di previdenza sociale). Ai sensi dell'art. 8, l'imponibile per i contributi previdenziali è pari al reddito totale imponibile o, eventualmente, al reddito imponibile prodotto nei Paesi Bassi. Tale norma non disciplina la riscossione di contributi qualora una persona coperta da assicurazione obbligatoria percepisca redditi non soggetti a imposizione nei Paesi Bassi. Tuttavia l'art. 6 dell'Uitvoeringsregeling premieheffing volksverzekeringen del 1990, regolamento di esecuzione della detta legge, amplia la nozione di imponibile per i contributi previdenziali, in quanto dispone che la persona coperta da assicurazione per attività lavorative il cui reddito non sia soggetto alla relativa imposta è da consi-

derare soggetta, ai fini della riscossione dei contributi previdenziali, anche per tale reddito all'obbligo di imposta. Per siffatte persone i redditi netti provenienti da attività lavorative per le quali è garantita la copertura previdenziale vanno ricompresi tra i proventi di origine interna soggetti all'imposta sul reddito.

14. Nella pratica la normativa citata ha per conseguenza che una persona, la quale nel corso di uno stesso anno sia stata, in ordine successivo, soggetto di imposta sul reddito nei Paesi Bassi in veste di residente e di non residente, o viceversa, sia sottoposta a due accertamenti combinati. Per le persone che conservano la copertura assicurativa obbligatoria per l'intero anno, in ciascuno di detti accertamenti si considera la base imponibile massima sulla quale vengono prelevati i contributi. A seconda delle circostanze specifiche di ciascun caso, tale regime può far sì che l'importo contributivo totale esigibile dall'interessato superi l'importo massimo ottenuto applicando l'aliquota contributiva ai redditi rientranti nel primo scaglione tariffario dell'imposta sul reddito. Il caso del signor Terhoeve fornisce un chiaro esempio di questi effetti perversi: per l'anno 1990 si esige il versamento, in relazione al periodo durante il quale era soggetto passivo non residente, di 9 309 HFL, importo massimo cui poteva ammontare il contributo annuo e che si ottiene applicando l'aliquota del 22,1% ai redditi rientranti nel primo scaglione tariffario, fissato per tale anno a 42 123 HFL, e, per il periodo durante il quale era soggetto passivo residente, un importo supplementare di 1 441 HFL. Orbene, se il signor Terhoeve fosse stato per l'intero anno soggetto d'imposta residente iscritto allo stesso regime previdenziale olandese, sarebbe risultato esigibile solo l'importo contributivo massimo pari a 9 309 HFL. È pur vero che questo svantaggio fiscale può

essere compensato, a seconda delle circostanze, dal fatto che i redditi relativi a ciascun periodo vengono assoggettati a imposta in maniera separata e di conseguenza possono essere applicate aliquote impositive meno elevate.

- 2) a) Se dalle norme del diritto comunitario, e in particolare dagli artt. 7 e 48, n. 2, del Trattato CEE e dall'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68², discenda che, in caso di applicazione di una normativa che discrimini gli emigrati e gli immigrati per quanto concerne i contributi previdenziali, deve presumersi che detto trattamento deteriore pregiudichi soprattutto i cittadini di altri Stati.

III — Le questioni pregiudiziali

- b) Se, in caso di soluzione affermativa della questione sub a), ci si trovi allora in presenza di una presunzione relativa o assoluta.

15. Al fine di risolvere la controversia, il *Gerechtshof* ha proposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se le norme di diritto comunitario in materia di libera circolazione dei lavoratori vadano applicate ad una persona in possesso della cittadinanza di uno Stato membro che durante l'anno trasferisce la propria residenza da un altro Stato membro in quello di cui possiede la cittadinanza e in detto anno svolge in ciascuno di tali Stati membri, in ordine successivo, attività di lavoro subordinato e il cui reddito non sia stato del resto prodotto per la maggior parte durante quell'anno in uno solo dei due Stati membri.
- c) Se, nel caso in cui si tratti di presunzione relativa, i mezzi per confutarla siano disciplinati unicamente dal diritto processuale nazionale, in particolare dalle norme sull'onere probatorio dello Stato membro interessato, o se anche il diritto comunitario stabilisca alcuni requisiti in merito.
- d) Nel caso in cui il diritto comunitario subordini a determinate condizioni la confutazione di tale presunzione,

2 — Regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU L 257, pag. 2).

quale valore debba ascriversi nel caso di specie alle seguenti circostanze:

- la pubblica autorità resistente ha dedotto che la categoria — molto più numerosa — dei contribuenti residenti all'estero era composta, per quasi la metà, di propri cittadini, senza produrre in giudizio i dati sui quali tale allegazione si fonda;
 - l'interessato, che ha denunciato una discriminazione indiretta fondata sulla cittadinanza, non ha contestato l'esattezza di tale affermazione della controparte appena ricordata;
 - la pubblica autorità resistente si trova in una posizione notevolmente più vantaggiosa di quella dell'interessato per raccogliere dati che potrebbero eventualmente portare alla confutazione della menzionata allegazione.
- 3) Se esista una norma di diritto comunitario che, a prescindere dalla questione dell'esistenza di una discriminazione (indiretta) fondata sulla cittadinanza, osti a che uno Stato membro imponga a un lavoratore, il quale nel corso di un anno civile trasferisca la residenza da detto paese in un altro Stato membro, o viceversa, un prelievo per contributi previdenziali più oneroso di quello gravante su un lavoratore il quale, a condizioni del resto identiche, per l'intero anno di cui trattasi abbia conservato la residenza in un unico Stato membro.
- 4) Se, nel caso in cui un prelievo contributivo più oneroso, nel senso illustrato nella precedente questione, si trovi in contrasto, in linea di principio, con gli artt. 7 o 48, n. 2, del Trattato CEE, o con qualsiasi altra norma di diritto comunitario, tale provvedimento possa essere giustificato grazie ad una delle seguenti circostanze, esaminate separatamente o in modo combinato:
- il provvedimento risulta da una disciplina legislativa la quale, allo scopo di semplificare l'esazione, è volta a far procedere simultaneamente, in collegamento sempre più stretto benché non totale, alla riscossione dell'imposta sul reddito e dei contributi previdenziali;
 - le soluzioni che, nel rispetto di detta connessione, intendono evitare il più oneroso prelievo contributivo di cui trattasi, portano a problemi in sede applicativa o alla possibilità di eccessive agevolazioni compensative;

— in alcuni casi, benché non in quello di specie, l'onere complessivo dell'imposta sul reddito e del contributo previdenziale risulta, per gli immigrati ed emigrati nel corso dell'anno del trasferimento, meno gravoso rispetto alle persone le quali, a parità delle restanti condizioni, mantengono per tutto l'anno la stessa residenza.

nazionale sia in tal caso tenuto ad eliminare la detta violazione, anche se ciò renda necessaria una scelta tra diverse alternative, ognuna delle quali comporti vantaggi e svantaggi.

5) a) Qualora un prelievo contributivo più oneroso, nell'accezione di cui alla questione sub 3), sia in conflitto con gli artt. 7 o 48, n. 4, del Trattato CEE o con qualsiasi altra norma di diritto comunitario, se in tal caso la valutazione dell'esistenza effettiva di un prelievo più oneroso in una fattispecie concreta debba fondarsi esclusivamente sul calcolo del reddito da lavoro o anche su altri redditi del soggetto passivo, come le rendite provenienti da beni immobili.

b) Qualora il giudice nazionale elimini effettivamente in tal caso una violazione del diritto comunitario, se quest'ultimo fornisca indicazioni riguardanti la scelta che il giudice deve compiere in merito in presenza di diverse soluzioni ipotizzate».

IV — La normativa comunitaria

b) Qualora non si debba tenere in considerazione i redditi diversi da quelli da lavoro, come si debba valutare se e in che misura il prelievo contributivo sul reddito da lavoro si risolva in un danno per il lavoratore migrante.

16. L'art. 7 del Trattato CEE, divenuto poi art. 6 del Trattato CE³, dispone al primo comma:

«Nel campo di applicazione del presente Trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità».

6) a) Qualora nel caso di specie si configuri una violazione di una norma di diritto comunitario, se il giudice

3 — Modificato dall'art. G, n. 8, del Trattato sull'Unione europea, sottoscritto a Maastricht il 7 febbraio 1992 (GU C 191, pag. 1).

L'art. 48, n. 2, del Trattato stabilisce:

anche se risiede nel territorio di un altro Stato membro o se l'impresa o il datore di lavoro da cui dipende ha la propria sede o il proprio domicilio nel territorio di un altro Stato membro;

«2. [La libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità] implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro».

(...).

17. Il regolamento n. 1408/71, al titolo II, contiene un sistema completo di norme di conflitto per la determinazione della legislazione applicabile alle persone che rientrano nel suo ambito di applicazione. L'art. 13 dispone:

Per quanto qui di rilievo, l'art. 14, nello stabilire le norme particolari applicabili alle persone, diverse dai marittimi, che esercitano un'attività subordinata, dispone:

«1. Le persone cui è applicabile il presente regolamento sono soggette alla legislazione di un solo Stato membro, fatto salvo l'articolo 14 quater. Tale legislazione è determinata conformemente alle disposizioni del presente titolo.

«La norma enunciata all'articolo 13, paragrafo 2, lettera a) è applicata tenuto conto delle seguenti eccezioni e particolarità:

2. Con riserva degli articoli da 14 a 17:

a) la persona che esercita un'attività subordinata nel territorio di uno Stato membro è soggetta alla legislazione di tale Stato

1. a) La persona che esercita un'attività subordinata nel territorio di uno Stato membro presso un'impresa dalla quale dipende normalmente ed è distaccata da questa impresa nel territorio di un altro Stato membro per svolgere un lavoro per conto della medesima, rimane soggetta alla legislazione del primo Stato membro, a condizione che la durata prevedibile di tale lavoro non superi i dodici mesi e che essa non sia inviata in sostituzione di un'altra persona giunta al termine del suo periodo di distacco.

b) Se la durata del lavoro da effettuare si prolunga per circostanze imprevedibili oltre la durata prevista in un primo tempo e supera i dodici mesi, la legislazione del primo Stato membro rimane applicabile fino al compimento di tale lavoro, a condizione che l'autorità competente dello Stato membro nel cui territorio l'interessato è distaccato o l'organismo designato da tale autorità abbia dato il proprio accordo; tale accordo deve essere richiesto prima della fine del periodo iniziale di dodici mesi. Tuttavia, tale accordo non può essere dato per un periodo superiore a dodici mesi.

2. Egli gode degli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali.

(...).

V — Esame delle questioni pregiudiziali

(...).

19. Nell'ambito del presente procedimento hanno presentato osservazioni scritte il ricorrente nel processo a quo, il governo dei Paesi Bassi e la Commissione. L'Ufficio delle imposte resistente ha comunicato alla Corte di giustizia che intendeva associarsi alle osservazioni presentate dal governo del suo paese. All'udienza del 17 marzo 1998 erano presenti il rappresentante del ricorrente nel processo a quo e i rappresentanti del governo dei Paesi Bassi e della Commissione.

18. Da parte sua, l'art. 7 del regolamento n. 1612/68 stabilisce quanto segue:

Sulla prima questione

«1. Il lavoratore cittadino di uno Stato membro non può ricevere sul territorio degli altri Stati membri, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello dei lavoratori nazionali per quanto concerne le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato.

20. Dalle considerazioni esposte nell'ordinanza di rinvio si desume che con la prima questione il Gerichtshof desidera sapere se un lavoratore possa invocare le norme di diritto comunitario in materia di libera circolazione nei confronti dello Stato membro di cui è cittadino qualora venga inviato dal suo datore di lavoro, avente sede in tale Stato, nel

territorio di un altro Stato membro per un periodo inferiore a un anno al fine di svolgere un'attività lavorativa subordinata per conto del suo datore di lavoro. Il *Gerechtshof* aggiunge che nel periodo di cui trattasi il lavoratore in questione non ha percepito la maggior parte del suo reddito in uno dei due Stati membri.

21. Il ricorrente nel processo a quo asserisce che i cittadini di uno Stato membro possono far valere il diritto comunitario nei confronti dello Stato di cui sono cittadini se svolgono o hanno svolto attività economiche in un altro Stato membro. Questo è precisamente il suo caso, in quanto egli, cittadino dei Paesi Bassi, ha risieduto e lavorato nel Regno Unito.

22. Il governo olandese propone di risolvere tale questione in senso affermativo; aggiunge che la precisazione fatta dal giudice a quo, secondo la quale l'interessato non aveva percepito nel 1990 la maggior parte del reddito in uno dei due Stati membri, non rileva ai fini della soluzione della questione.

23. La Commissione osserva che, in una situazione come quella del signor Terhoeve, senza dubbio sussistono sufficienti punti di collegamento con il diritto comunitario. Trasferendosi nel Regno Unito per risiedervi e lavorarvi, l'interessato ha esercitato il suo diritto alla libera circolazione e tanto basta per differenziare la sua situazione da quella di altri cittadini comunitari che non si sono mai avvalsi di tale diritto.

24. Concordo con il parere espresso dalla Commissione. In numerose sentenze la Corte ha infatti riconosciuto al cittadino di uno Stato membro, che abbia esercitato una delle libertà garantite dal Trattato, la possibilità di invocare il diritto comunitario nei confronti dello Stato di cui è cittadino. Infatti nella sentenza *Knoors*⁴, riguardante un cittadino olandese che desiderava stabilirsi nei Paesi Bassi facendo valere la qualificazione professionale acquisita in Belgio, la Corte ha statuito che, sebbene le disposizioni del Trattato in materia di stabilimento e di prestazione di servizi non possano applicarsi a situazioni puramente interne di uno Stato membro, 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 acquisito una qualificazione professionale, 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.

Tale affermazione è stata confermata nelle sentenze *Bouchoucha*⁵, *Kraus*⁶, nella quale la Corte ha aggiunto che lo stesso ragionamento si deve applicare a proposito dell'art. 48 del Trattato, *Scholz*⁷, nella quale ha con-

4 — Sentenza 7 febbraio 1979, causa 115/78, *Knoors* (Racc. pag. 399, punto 24).

5 — Sentenza 3 ottobre 1990, causa C-61/89, *Bouchoucha* (Racc. pag. I-3551, punto 13).

6 — Sentenza 31 marzo 1993, causa C-19/92, *Kraus* (Racc. pag. I-1663, punti 15 e 16).

7 — Sentenza 23 febbraio 1994, causa C-419/92, *Scholz* (Racc. pag. I-505, punto 9).

fermato che l'art. 48 del Trattato si applica a qualsiasi cittadino comunitario, a prescindere dal luogo di origine e dalla cittadinanza dello stesso, che abbia usufruito del diritto alla libera circolazione dei lavoratori e che abbia esercitato un'attività lavorativa in un altro Stato membro, e Asscher⁸, nella quale ha considerato questa giurisprudenza applicabile a un cittadino di uno Stato membro che esercitava un'attività lavorativa autonoma in un altro Stato membro, dove risiedeva, nel senso che questi poteva invocare l'applicazione dell'art. 52 del Trattato nei confronti del suo Stato di origine, nel cui territorio esercitava un'altra attività lavorativa autonoma.

sempre svolto la propria attività professionale in tale paese e nei riguardi del quale l'unico elemento di estraneità era dato dal fatto che risiedeva nei Paesi Bassi, ragion per cui la Corte ha stabilito che si trattava di una situazione puramente interna alla quale non si applicava l'art. 52 del Trattato¹⁰, nella causa in esame il signor Terhoeve, cittadino olandese, ha esercitato il suo diritto alla libera circolazione, riconosciuto dal Trattato, nel momento in cui si è trasferito nel Regno Unito, tra il 1° gennaio e il 6 novembre 1990, per svolgervi un'attività lavorativa per conto del suo datore di lavoro, avente sede nei Paesi Bassi, ed è poi ritornato in quest'ultimo Stato per continuare ad esercitare un'attività lavorativa subordinata.

25. In quest'ottica, nella sentenza Broekmeulen⁹ la Corte ha affermato che la libera circolazione delle persone, la libertà di stabilimento e la libera prestazione di servizi, garantite dagli artt. 3, lett. c), 48, 52 e 59 del Trattato, sono libertà fondamentali nel sistema della Comunità che non sarebbero 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 stabilimento.

27. Per questa ragione ritengo che il signor Terhoeve possa invocare, nei confronti del suo Stato di origine, le norme del Trattato relative alla libera circolazione dei lavoratori, giacché a tal fine è irrilevante che l'interessato abbia o meno percepito, nell'arco del periodo di cui trattasi, la maggior parte dei redditi in uno solo dei due Stati.

Sulla seconda questione

26. A differenza di quanto avveniva nel caso del signor Werner, cittadino tedesco che aveva ottenuto in Germania i propri diplomi e le proprie qualifiche professionali, che aveva

28. Con la seconda questione il giudice a quo domanda in sostanza se la legislazione olandese controversa produca una discriminazione indiretta fondata sulla cittadinanza che colpisce soprattutto i cittadini di altri Stati

8 — Sentenza 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher (Racc. pag. I-3089).

9 — Sentenza 6 ottobre 1981, causa 246/80, Broekmeulen (Racc. pag. 2311, punto 20).

10 — Sentenza 26 gennaio 1993, causa C-112/91, Werner (Racc. pag. I-429).

membri. Detta legislazione prevede che un lavoratore che si trovi nella situazione in cui si trovava il signor Terhoeve nel 1990 sia sottoposto a un accertamento combinato concernente l'imposta sul reddito e i contributi previdenziali per il periodo durante il quale era soggetto d'imposta residente e un altro, al medesimo fine, per il periodo in cui era soggetto non residente, da cui può risultare che i contributi dovuti per tale anno siano superiori all'importo massimo che avrebbe dovuto versare se fosse stato soggetto d'imposta residente per tutto l'anno.

superiori a 9 309 HFL, che era il massimale fissato per il 1990.

A suo parere, la legislazione controversa si applica soprattutto ai lavoratori migranti, categoria costituita in prevalenza da cittadini di altri Stati membri, i quali devono versare contributi previdenziali superiori all'importo massimo annuale.

29. Il ricorrente nel processo a quo sostiene che la legislazione suddetta, che si applica a prescindere dalla cittadinanza ma che stabilisce una distinzione a seconda della residenza, risulta discriminatoria. Egli asserisce che l'obbligo di versare nel corso di un anno contributi previdenziali di importo superiore al limite massimo annuale deriva dal trasferimento di domicilio dell'interessato, che comporta una modifica della sua posizione fiscale, in quanto cessa di essere soggetto d'imposta residente e diventa soggetto non residente, o viceversa. Tale trasferimento non dovrebbe incidere in alcun modo sull'onere contributivo, in quanto l'interessato ha conservato per tutto l'anno la copertura assicurativa obbligatoria del regime previdenziale olandese. Ciononostante, e per il fatto di essere stato soggetto d'imposta residente e non residente nel corso dello stesso anno, era tenuto a versare contributi per 1 441 HFL e 9 309 HFL, ricevendo così un trattamento più sfavorevole di quello riservato a un lavoratore che fosse stato residente per tutto l'anno, dal quale non si potevano esigere contributi previdenziali

30. Il governo olandese osserva che i lavoratori migranti ricevono un trattamento sfavorevole solo in presenza di determinate circostanze e che il prelievo dei contributi previdenziali va esaminato nel suo contesto, nel senso che si deve tenere conto congiuntamente della riscossione dell'imposta sul reddito e dei contributi. Contrariamente a quanto avviene per i contributi previdenziali dei lavoratori subordinati, i contributi previdenziali generali si basano sul principio della solidarietà e presentano alcune affinità con le imposte. Pertanto vengono riscossi insieme all'imposta sul reddito e l'imponibile, che non si limita alle retribuzioni ma comprende tutte le altre fonti di reddito, è uguale per entrambi i prelievi.

Sostiene poi che l'elemento rilevante nella fattispecie è la necessità di garantire la coerenza del regime fiscale, il quale comprende

le norme che disciplinano la riscossione di fondi destinati al sistema di previdenza sociale e che, a seconda di una serie di singole circostanze, il regime può avere conseguenze sfavorevoli, per esempio quando si effettuano due accertamenti nello stesso anno e la progressività dell'imposta sul reddito risulta così attenuata, oppure sfavorevoli. Conclude affermando che non si può neppure dimostrare che gli svantaggi di tale sistema di riscossione colpiscano soprattutto i cittadini di altri Stati membri e che, in realtà, i lavoratori colpiti sono per la maggior parte cittadini olandesi.

31. Secondo il parere della Commissione, la legislazione olandese in questione non produce alcuna discriminazione in base alla cittadinanza.

32. Posso dire, anzitutto, che concordo con la Commissione quando afferma che la legislazione olandese controversa non produce discriminazioni indirette fondate sulla cittadinanza.

33. In via preliminare vorrei ricordare che, conformemente alla giurisprudenza costante della Corte, l'art. 6 del Trattato, che sancisce il principio generale secondo il quale è vietata ogni discriminazione compiuta in base alla cittadinanza, si applica in modo autonomo soltanto nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non preveda una specifica norma di non discrimi-

nazione¹¹. Pertanto, nell'ambito della libera circolazione dei lavoratori, il principio della parità di trattamento è esplicitato e attuato dall'art. 48, n. 2, del Trattato, il quale stabilisce l'abolizione di qualsiasi discriminazione per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro.

È quindi superfluo, nella fattispecie, fare ricorso all'art. 6 del Trattato per risolvere le questioni pregiudiziali sollevate dal *Gerechtshof*.

34. Né, a mio parere, è necessario fare ricorso all'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68, cui fa riferimento il giudice a quo che ha sollevato le questioni pregiudiziali in esame. Infatti tale disposizione impone agli Stati membri di riconoscere ai lavoratori cittadini di altri Stati membri gli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali. Nel caso di specie, tuttavia, si dibatte in merito all'importo dei contributi che il signor Terhoeve è tenuto a versare al sistema previdenziale olandese, importo che, seppur calcolato sulla base del primo scaglione tariffario dell'imposta sul reddito, continua ad essere il contributo al regime previdenziale di uno Stato membro. Per questa ragione, nell'ipotesi in cui si debba fare ricorso, per risolvere le questioni, a una

11 — Sentenze Scholz, citata nella nota 7, punto 6; 17 maggio 1994, causa C-18/93, *Corsica Ferries* (Racc. pag. I-1783, punto 19), e 29 febbraio 1996, causa C-193/94, *Skanavi e Chryssanthakopoulos* (Racc. pag. I-929, punto 20).

norma diversa dall'art. 48 del Trattato, ritengo che sarebbe più pertinente fare riferimento all'art. 3, n. 1, del regolamento n. 1408/71, che enuncia il principio fondamentale di non discriminazione in materia di sicurezza sociale.

35. Secondo la costante giurisprudenza della Corte, le norme relative alla parità di trattamento previste dal Trattato 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. Non è quindi escluso che i criteri basati sul luogo d'origine o sulla residenza di un lavoratore possano, in determinate circostanze, avere gli stessi effetti pratici di una discriminazione in base alla cittadinanza proibita dal Trattato ¹².

36. Nelle cause in cui la Corte si è pronunciata sull'esistenza di una discriminazione indiretta in base alla cittadinanza, è stato spesso il criterio della residenza a determinare la discriminazione, in quanto si tratta di una condizione che di norma è soddisfatta con maggiore facilità dai cittadini nazionali rispetto ai lavoratori migranti cittadini di altri Stati membri ¹³. Questa è la ragione alla base delle considerazioni esposte dal giudice a quo

nell'ordinanza di rinvio e delle osservazioni presentate in merito a tale questione dal ricorrente nel processo a quo.

37. Tuttavia ritengo che perché un lavoratore che usufruisce del diritto alla libertà di circolazione risulti leso dall'applicazione della legislazione olandese controversa debbano essere soddisfatte due condizioni, ossia che nel corso di uno stesso anno sia soggetto d'imposta residente e, successivamente, soggetto d'imposta non residente nei Paesi Bassi, o viceversa, e che, *last but not least*, pur lavorando e risiedendo in un altro Stato membro, rimanga soggetto alla normativa previdenziale olandese.

38. La norma generale in base alla quale si determina la normativa previdenziale da applicare a un lavoratore migrante figura all'art. 13, n. 1, lett. a), del regolamento n. 1408/71 e consiste nell'applicare alla persona che esercita un'attività lavorativa subordinata nel territorio di uno Stato membro la legislazione di tale Stato, anche se risiede nel territorio di un altro Stato membro o se l'impresa o il datore di lavoro da cui dipende ha la propria sede o il proprio domicilio nel territorio di un altro Stato membro.

39. In forza di questa norma generale il lavoratore migrante è soggetto alla normativa previdenziale dello Stato membro in cui lavora. Da questo si desume che la legislazione controversa non arreca pregiudizio ai cittadini di

12 — Sentenza 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu (Racc. pag. 153, punto 11).

13 — Sentenze 15 gennaio 1986, causa 41/84, Pinna (Racc. pag. 1); 8 maggio 1990, causa C-175/88, Biehl (Racc. pag. 1779); 10 novembre 1992, causa C-326/90, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-5517); 10 marzo 1993, causa C-111/91, Commissione/Lussemburgo (Racc. pag. I-817); 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225); 12 giugno 1997, causa C-266/95, Merino García (Racc. pag. I-3279), e 27 novembre 1997, causa C-57/96, Meints (Racc. pag. I-6689).

altri Stati membri che lavorano nei Paesi Bassi per un periodo dell'anno e che in seguito si trasferiscono a lavorare in un altro Stato membro, in quanto questi cessano di essere soggetti alla normativa previdenziale olandese nel momento in cui iniziano a lavorare in tale altro Stato e sono quindi tenuti a versare i contributi previdenziali soltanto per il periodo durante il quale erano soggetti alla normativa suddetta. Lo stesso avviene per i lavoratori che, dopo aver svolto un'attività lavorativa per una parte dell'anno in un altro Stato membro, si trasferiscono a lavorare nei Paesi Bassi. Questi sono i casi più tipici di lavoratori migranti, che sono in maggior parte cittadini di altri Stati membri.

40. La situazione del cittadino di uno Stato membro che viene inviato in trasferta dal suo datore di lavoro, alle stesse condizioni del signor Terhoeve, è esplicitamente prevista come eccezione a tale regola generale dall'art. 14, n. 1, del regolamento n. 1408/71. Secondo quanto risulta dal terzo 'considerando' della decisione n. 62 della commissione amministrativa delle Comunità europee sulla sicurezza sociale per i lavoratori migranti¹⁴, tale eccezione mira «(...) ad evitare, sia ai lavoratori che ai datori di lavoro e alle istituzioni della sicurezza sociale, le complicazioni amministrative che risulterebbero dall'applicazione della regola generale fissata dall'articolo 13, paragrafo 2, lettera a) o paragrafo 2, lettera c), del regolamento suddetto [n. 1408/71] nel caso di periodi di occupazione di breve durata in uno Stato membro (...) diverso da quello in cui l'impresa ha la propria sede o un proprio stabilimento».

14 — Decisione 31 maggio 1996, n. 162, concernente l'interpretazione degli articoli 14, n. 1, e 14 ter, n. 1, del regolamento (CEE) n. 1408/71 del Consiglio relativi alla legislazione applicabile ai lavoratori distaccati (GU L 241, pag. 28).

41. A mio parere, i lavoratori migranti che possono essere lesi dall'applicazione della legislazione olandese controversa sono, in maggior parte, lavoratori subordinati occupati nel territorio dei Paesi Bassi presso un'impresa avente sede in tale Stato, che vengono inviati nel territorio di un altro Stato membro dal proprio datore di lavoro al fine di svolgervi un'attività lavorativa subordinata per un periodo determinato e relativamente breve.

Si tratta in questo caso di lavoratori che, ai sensi dell'art. 14, n. 1, del regolamento n. 1408/71, continuano ad essere soggetti alla normativa previdenziale olandese durante il periodo in cui lavorano in un altro Stato membro e che di conseguenza, ai sensi della legislazione in vigore dal 1990, vengono sottoposti a due accertamenti combinati concernenti l'imposta sul reddito e i contributi previdenziali, procedura che può comportare, com'è avvenuto nel caso del signor Terhoeve, l'obbligo di versare contributi superiori all'importo massimo che avrebbero dovuto pagare, al medesimo fine, se non si fossero avvalsi del diritto alla libera circolazione.

42. Ritengo che, di norma, saranno i lavoratori in possesso della cittadinanza olandese a trovarsi in questa situazione. In ogni caso, nulla induce a ritenere che si tratti di una disposizione nazionale che possa risolversi in un danno, fosse anche potenziale, soprattutto per i lavoratori cittadini di altri Stati membri. Per questa ragione non si può affermare che sia stata compiuta una discriminazione indiretta in base alla cittadinanza.

43. Tuttavia, può uno Stato membro obbligare un lavoratore nella situazione del signor Terhoeve a versare contributi previdenziali superiori all'importo massimo esigibile, per il periodo di cui trattasi, dai lavoratori che non abbiano usufruito del diritto alla libera circolazione? Questo è precisamente l'oggetto della terza questione.

Sulla terza questione

44. Con la presente questione il giudice a quo domanda se il diritto comunitario osti a che uno Stato membro imponga a un cittadino comunitario, compreso un suo stesso cittadino, che abbia usufruito del diritto alla libera circolazione, il pagamento di contributi previdenziali superiori all'importo massimo esigibile dai lavoratori che non si sono avvalsi di tale diritto.

45. Il ricorrente nel processo a quo ritiene che un aumento degli oneri finanziari possa costituire un ostacolo all'esercizio del diritto alla libera circolazione.

46. Il governo olandese sostiene che il lavoratore ipotetico cui si riferisce la questione pregiudiziale, che abbia trasferito la sua resi-

denza, non è soggetto al pagamento di contributi più elevati in ogni circostanza e che, anche nel caso in cui lo fosse, gli effetti sfavorevoli non sono permanenti, bensì riguardano soltanto l'anno in cui ha risieduto, per un certo periodo, all'estero.

47. La Commissione osserva che la legislazione olandese controversa, o quanto meno la maniera in cui viene applicata, sopprime, per quanto riguarda i lavoratori che nel corso di uno stesso anno hanno esercitato il diritto di libera circolazione, un vantaggio sociale come il diritto, di cui gode un lavoratore che abbia lavorato per l'intero anno nei Paesi Bassi, di non pagare contributi previdenziali di importo superiore al limite massimo stabilito per il periodo di cui trattasi. Conclude affermando che questa circostanza può avere per effetto di impedire a un lavoratore l'esercizio del diritto alla libera circolazione e che la legislazione olandese, o la maniera in cui viene applicata, costituisce un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori, incompatibile con le disposizioni di cui agli artt. 48-51 del Trattato.

48. Concordo, anche in questo caso, con la Commissione. Per giurisprudenza consolidata, la libera circolazione dei lavoratori costituisce uno dei principi fondamentali della Comunità e le norme del Trattato che garantiscono tale libertà hanno effetto diretto sin

dalla fine del periodo transitorio¹⁵. La Corte ha inoltre considerato che il complesso delle norme del Trattato relative alla libera circolazione delle persone mira a facilitare ai cittadini comunitari l'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura nel territorio della Comunità ed osta ai provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro¹⁶.

49. Anche nel contesto della sicurezza sociale dei lavoratori migranti esiste una giurisprudenza consolidata in tal senso. Infatti, nella sentenza Masgio¹⁷, la Corte ha affermato che le disposizioni di cui all'art. 48, n. 2, del Trattato e all'art. 3, n. 1, del regolamento n. 1408/71, che stabiliscono il principio di parità di trattamento nell'ambito di applicazione di detto regolamento, «(...) devono essere interpretate alla luce del loro scopo, che consiste nel contribuire, segnatamente in materia di previdenza sociale, all'istituzione della libertà di circolazione più completa possibile dei lavoratori migranti, principio che costituisce uno dei fondamenti della Comunità» e che «(...) gli artt. 48-51 del Trattato, nonché gli atti comunitari adottati per la loro applicazione, e segnatamente il citato regola-

mento n. 1408/71, hanno lo scopo di evitare che un lavoratore che, avvalendosi del diritto alla libera circolazione, abbia prestato attività in più di uno Stato membro, riceva un trattamento meno favorevole di chi ha compiuto l'intera carriera lavorativa in un solo Stato membro».

50. In quest'ottica la Corte ha aggiunto, nella stessa sentenza Masgio, che «(...) lo scopo degli artt. 48-51 del Trattato non sarebbe raggiunto se i lavoratori, a seguito dell'esercizio del loro diritto di libera circolazione, dovessero essere privati dei vantaggi previdenziali garantiti loro dalle leggi di uno Stato membro [18]. Infatti una tale conseguenza potrebbe dissuadere il lavoratore comunitario dall'esercitare il diritto alla libera circolazione e costituirebbe pertanto un ostacolo a tale libertà»¹⁹.

51. Ai sensi della norma di cui all'art. 14, n. 1, del regolamento n. 1408/71, un lavoratore occupato nei Paesi Bassi che usufruisce del diritto alla libera circolazione quando viene inviato dal suo datore di lavoro in un altro Stato membro per un periodo determinato e di durata relativamente breve e che torna a lavorare nei Paesi Bassi nel corso dello stesso anno o, al più tardi, nell'anno successivo, continua ad essere soggetto alla norma-

15 — Sentenze 7 luglio 1976, causa 118/75, Watson e Belmann (Racc. pag. 1185, punto 16); 15 ottobre 1987, causa 222/86, Heylens (Racc. pag. 4097, punto 8); 16 giugno 1992, causa C-351/90, Commissione/Lussemburgo (Racc. pag. I-3945, punto 18); 7 luglio 1992, causa C-370/90, Singh (Racc. pag. I-4265, punto 15), e 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman (Racc. pag. 4921, punto 93).

16 — Sentenze 7 luglio 1988, causa 143/87, Stanton (Racc. pag. 3877, punto 13), e cause riunite 154/87 e 155/87, Wolf e altri (Racc. pag. 3897, punto 13); Singh e Bosman, citate alla nota 15, rispettivamente punti 16 e 94.

17 — Sentenza 7 marzo 1991, causa C-10/90, Masgio (Racc. pag. I-1119, punti 16 e 17). Si vedano anche le sentenze 12 ottobre 1978, causa 10/78, Belbouab (Racc. pag. 1915, punto 5); 25 febbraio 1986, causa 284/84, Spruyt (Racc. pag. 685, punto 18), e 2 maggio 1990, causa C-293/88, Winter-Lutzins (Racc. pag. I-1623, punto 13).

18 — *Ibidem*, punto 18. Affermazione che figura anche nelle sentenze 21 ottobre 1975, causa 24/75, Petroni (Racc. pag. 1149, punto 13); 9 luglio 1980, causa 807/79, Gravina (Racc. pag. 2205, punto 6), e Spruyt e Winter-Lutzins, citate nella nota 17, rispettivamente punti 19 e 14.

19 — *Ibidem*, punto 18. Sentenze 22 febbraio 1990, causa C-228/88, Bronzino (Racc. pag. I-531, punto 12), e causa C-12/89, Gatto (Racc. pag. I-557, punto 12). Giurisprudenza confermata, più di recente, nella sentenza 9 dicembre 1993, cause riunite C-45/92 e C-46/92, Lepore e altri (Racc. pag. I-6497, punto 21).

tiva previdenziale olandese. Dai documenti prodotti in giudizio risulta che, ai sensi della legislazione nazionale controversa, se il trasferimento avviene nel corso dello stesso anno tale lavoratore può essere sottoposto a due accertamenti combinati concernenti l'imposta sul reddito e i contributi previdenziali, cioè uno per il periodo in cui era soggetto d'imposta residente e uno per il periodo in cui era soggetto d'imposta non residente mentre, se il trasferimento avviene a cavallo di due anni, egli può essere sottoposto fino a quattro accertamenti aventi la stessa finalità. Il primo caso è quello del signor Terhoeve, il quale, come si è già rilevato, deve versare contributi previdenziali più elevati dell'importo massimo che avrebbe dovuto versare se fosse stato residente per tutto l'anno, vale a dire se non avesse usufruito del diritto alla libera circolazione. Nel secondo caso il lavoratore può vedersi obbligato a pagare, al medesimo fine, contributi di importo superiore a tale limite massimo per due anni consecutivi. Tutto questo senza che venga garantita, in contropartita, una protezione sociale più elevata.

conseguenze economiche negative che tale trasferimento comporta.

53. Alla luce di queste considerazioni, ritengo che la legislazione olandese controversa, che si applica a prescindere dalla cittadinanza dei lavoratori interessati, sia lesiva, per quanto riguarda la previdenza sociale, per i lavoratori che si avvalgono del diritto alla libera circolazione alle condizioni previste dall'art. 14, n. 1, del regolamento n. 1408/71, in quanto essi ricevono un trattamento meno favorevole di quello riservato a coloro che non usufruiscono di tale diritto, e che pertanto la suddetta legislazione possa costituire un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori. Infatti la prospettiva di dover versare contributi previdenziali più elevati, qualora venga inviato dal datore di lavoro a svolgere la propria attività lavorativa nel territorio di un altro Stato membro, di quelli che sarebbe tenuto a versare se continuasse a lavorare nei Paesi Bassi, può dissuadere un lavoratore dall'esercitare il diritto di libera circolazione.

Sulla quarta questione

52. Dal momento che, a mio parere, questa conseguenza si presenterà ogniqualvolta un lavoratore venga inviato in trasferta dal datore di lavoro nelle circostanze precedentemente descritte, è difficile credere che tale lavoratore accetti di buon grado di trasferirsi a lavorare in un altro Stato membro. In ogni caso non credo che avrà alcun interesse a trasferirsi più di una volta nell'arco della sua carriera lavorativa, una volta verificate le

54. Con tale questione il giudice a quo domanda se, nel caso in cui la questione precedente sia risolta in senso affermativo, un prelievo per contributi previdenziali più oneroso possa essere giustificato da una o più delle circostanze citate: la volontà del legislatore di semplificare le attività di riscossione, i problemi in sede applicativa derivanti dalle soluzioni tese ad evitare l'aumento dei contributi e infine il fatto che, in talune circostanze, l'onere complessivo dell'imposta sul reddito e dei contributi previdenziali deri-

vante dall'applicazione della legislazione controversa risulti meno gravoso per i lavoratori che usufruiscono del diritto alla libera circolazione rispetto a quelli che non trasferiscono la loro residenza. Il governo dei Paesi Bassi ha asserito che la legislazione di cui trattasi è giustificata dalla necessità di garantire la coerenza del regime tributario.

55. Concordo con la Commissione laddove afferma, a questo proposito, che nella giurisprudenza della Corte relativa alla libera circolazione dei lavoratori in generale, e al coordinamento dei regimi previdenziali in particolare, sono stati applicati criteri diversi per stabilire la validità delle giustificazioni presentate. Per esempio, nella sentenza Masgio ²⁰, viene adottata una posizione molto rigida, e cioè che «(...) l'art. 48, n. 3, del Trattato consente, nei confronti del diritto di libera circolazione dei lavoratori, solo limitazioni giustificate da motivi d'ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica. Al di là dunque di queste ipotesi, espressamente previste dal Trattato, nessun altro ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori può essere giustificato».

ficazione soddisfa le condizioni stabilite nella giurisprudenza citata, tenendo conto dello stretto margine di manovra concesso agli Stati membri dal testo della direttiva 64/221/CEE ²¹.

56. Tuttavia in altre sentenze più recenti, nell'accertare se esistesse o meno giustificazione ad un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori, la Corte si è servita della sua giurisprudenza consolidata in materia di libera prestazione dei servizi. Infatti, nella sentenza Kraus ²², afferma che «(...) gli artt. 48 e 52 ostano a qualsiasi provvedimento (...) il quale, anche se si applica senza discriminazioni in base alla cittadinanza, può ostacolare o scoraggiare l'esercizio, da parte dei cittadini comunitari, compresi quelli dello Stato membro che ha emanato il provvedimento stesso, delle libertà fondamentali garantite dal Trattato. Così non sarebbe solo nel caso in cui tale provvedimento perseguisse uno scopo legittimo, compatibile con il Trattato, e fosse giustificato da motivi imperiosi di interesse generale (...). Tuttavia, anche in questo caso occorrerebbe che l'applicazione del provvedimento nazionale fosse atta a garantire il raggiungimento dello scopo che esso persegue e non andasse oltre quanto necessario al raggiungimento di tale scopo» ²³.

In tal modo l'impostazione seguita dalla Corte nei confronti dell'art. 48 del Trattato è in linea

È evidente che nessuno dei motivi addotti dal giudice a quo o dal rappresentante del governo dei Paesi Bassi a titolo di giusti-

21 — Direttiva del Consiglio 25 febbraio 1964, 64/221/CEE, per il coordinamento dei provvedimenti speciali riguardanti il trasferimento e il soggiorno degli stranieri, giustificati da motivi d'ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica (GU 56, pag. 850).

22 — Citata alla nota 6, punto 32.

23 — Questa giurisprudenza è stata confermata nella sentenza Bosman, citata alla nota 15, punto 104.

20 — Citata alla nota 17, punto 24.

con quella già adottata in relazione all'art. 59, cosicché, se da un lato il divieto è esteso a tutti i provvedimenti che, pur applicandosi senza discriminazioni in base alla cittadinanza, costituiscono un ostacolo alla libera circolazione, dall'altro aumenta il numero di motivi di giustificazione, che vanno ad aggiungersi a quelli già previsti dall'art. 48, n. 3, del Trattato.

57. Ritengo che i motivi di giustificazione proposti dal giudice a quo non possano soddisfare neppure i requisiti fissati da questa giurisprudenza meno severa.

58. In primo luogo, sebbene l'intento del legislatore di semplificare le attività di esazione non sia incompatibile con il Trattato, non si può affermare che tale obiettivo di semplificazione si basi su motivi inderogabili di interesse generale.

59. In secondo luogo, per quanto riguarda i problemi in sede applicativa derivanti dalle soluzioni tese ad evitare un aumento dei

contributi, risulta chiaro che, nell'ambito del diritto comunitario, problemi di ordine amministrativo o difficoltà di esecuzione non possono giustificare il fatto che i lavoratori che abbiano usufruito del diritto di libera circolazione ricevano un trattamento più sfavorevole rispetto ai lavoratori che non si siano avvalsi di tale diritto, in quanto la Corte ha affermato che «anche se l'applicazione di queste disposizioni può dar luogo a difficoltà di ordine pratico, tale circostanza (...) non può pregiudicare i diritti spettanti ai lavoratori in forza dei principi della legislazione sociale della Comunità»²⁴.

60. Infine, per quanto riguarda le agevolazioni fiscali che il lavoratore migrante può ottenere, e che possono compensare il danno arrecato dall'obbligo di versare contributi più elevati, è sufficiente osservare che non è questo lo scopo perseguito dalla legislazione controversa e che tali agevolazioni, ove sussistano, dipendono dalle circostanze concrete di ciascun caso. A questo proposito la Corte ha già considerato che la discriminazione operata da una norma che ha l'effetto di sfavorire taluni lavoratori migranti non può né venir meno né essere compensata dal fatto che altri lavoratori migranti, trovandosi in situazioni diverse, possano essere favoriti da tale norma²⁵.

24 — Sentenza 12 luglio 1990, causa C-236/88, Commissione/Francia (Racc. pag. I-3163, punto 17).

25 — Sentenza 7 giugno 1988, causa 20/85, Roviello (Racc. pag. 2805, punto 16).

61. A mio parere la normativa controversa, la cui applicazione produce gli effetti susposti, non è giustificata neppure dalla necessità di garantire la coerenza del regime tributario.

dall'imposta applicata sulle pensioni, rendite e capitali dovuti dagli assicuratori e, nel caso in cui la deduzione dei premi non fosse stata ottenuta, le somme soprammenzionate rimanevano esenti da imposta.

62. In due sentenze del 1992²⁶ la Corte ha considerato che una normativa belga in materia di assicurazioni, peraltro in contrasto con l'art. 48 del Trattato, poteva essere giustificata dalla necessità di preservare la coerenza del regime tributario. Tale normativa subordinava la possibilità di dedurre determinati premi assicurativi dal totale dei redditi professionali alla condizione che tali premi fossero stati versati in Belgio.

La coerenza di siffatto regime tributario presupponeva che, nell'ipotesi in cui fosse obbligato ad ammettere la deduzione dei premi d'assicurazione sulla vita versati in un altro Stato membro, lo Stato in questione potesse riscuotere l'imposta sulle somme dovute dagli assicuratori. Dal momento che, allo stato attuale del diritto comunitario, la coerenza del regime tributario in questione non poteva essere preservata da disposizioni meno restrittive di quelle previste dalla legislazione belga, cioè per avere diritto alla deduzione i premi dovevano essere stati versati in Belgio, la Corte ha concluso che tale disposizione era giustificata.

La Corte ha rilevato che in tale normativa esisteva un nesso fra la deducibilità dei premi e l'imponibilità delle somme dovute dagli assicuratori in esecuzione dei contratti d'assicurazione contro la vecchiaia e la morte, giacché le pensioni, rendite, capitali o crediti da riscatto derivanti da contratti d'assicurazione sulla vita erano esonerati dall'imposta qualora la deduzione dei premi non fosse stata ottenuta. In un regime tributario con tali caratteristiche la perdita di gettito fiscale, dovuta alla deduzione dei premi d'assicurazione sulla vita dal reddito totale imponibile, era compensata

63. Per contro, in una sentenza del 1995²⁷ la Corte ha respinto l'argomentazione presentata, allo stesso fine, dal governo lussemburghese per giustificare il fatto che la concessione di un abbuono di interessi a titolo di aiuto sociale fosse subordinata alla condizione che i prestiti destinati al finanziamento della costruzione, dell'acquisto o della ristrutturazione di un alloggio fossero stati contratti presso un istituto di credito autorizzato in Lussemburgo, il che presupponeva che l'istituto di credito fosse stabilito in detto Stato. In tale occasione la Corte ha considerato che

26 — Sentenze 28 gennaio 1992, nella causa C-204/90, Bachmann (Racc. pag. I-249), e nella causa C-300/90, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-305).

27 — Sentenza 14 novembre 1995, causa C-484/93, Svensson e Gustavsson (Racc. pag. I-3955).

non esisteva alcun legame diretto tra la concessione ai mutuatari dell'abbuono di interessi, da un lato, e il suo finanziamento tramite l'imposta percepita sugli utili degli istituti finanziari, dall'altro.

64. Sebbene il governo olandese menzioni, al punto 21 delle sue osservazioni scritte, la necessità di preservare la coerenza del regime tributario per giustificare la legislazione controversa, la quale comprende le norme che disciplinano la riscossione di fondi destinati al sistema previdenziale, esso non adduce alcun chiarimento in proposito. Né ho riscontrato nei documenti che figurano agli atti alcuna motivazione atta a chiarire la ragione per cui la coerenza del regime tributario olandese imponga al lavoratore che si sia avvalso del diritto di libera circolazione un onere contributivo più gravoso di quello posto a carico del lavoratore che non abbia trasferito la sua residenza.

Sulla quinta questione

65. Nel caso in cui la Corte statuisca che le norme di diritto comunitario ostano a che il prelievo contributivo risulti più oneroso per i lavoratori che usufruiscono del diritto alla libera circolazione rispetto a quello che grava sui lavoratori che non trasferiscono la propria residenza, il *Gerechtshof* domanda se, per valutare se il prelievo contributivo sia effettivamente più oneroso, si debba tenere conto soltanto del reddito da lavoro o anche di altri redditi del soggetto d'imposta, come le

rendite derivanti da beni immobili. Qualora i redditi diversi da quelli lavorativi non dovessero venire presi in considerazione, il giudice a quo domanda in quale modo si debba accertare se e in che misura il prelievo contributivo sul reddito da lavoro si risolva in un danno per il lavoratore migrante di cui trattasi.

66. È noto che l'art. 51 del Trattato contempla un coordinamento e non un'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri e che lascia sussistere diversità sostanziali e procedurali tra i regimi previdenziali di ciascuno Stato membro e tra i diritti dei lavoratori ivi occupati²⁸. In forza di tale articolo il Consiglio ha emanato il regolamento n. 1408/71 e il regolamento (CEE) n. 574/72, che ne stabilisce le modalità d'attuazione²⁹, che hanno come scopo principale il coordinamento delle diverse normative nazionali in materia, in modo da garantire che la libera circolazione dei lavoratori non si traduca in uno svantaggio per i lavoratori che se ne avvalgono rispetto a quelli che svolgono la loro attività in un solo Stato membro³⁰.

67. È vero che, allo stato attuale del diritto comunitario, spetta alla legislazione di ciascuno Stato membro determinare le condizioni del diritto o dell'obbligo di iscriversi ad

28 — Sentenze Pinna, citata alla nota 13, punto 20; 7 febbraio 1991, causa C-227/89, Rönfeldt (Racc. pag. I-323, punto 12), e 5 ottobre 1994, causa C-165/91, Van Munster (Racc. pag. I-4661, punto 18).

29 — Regolamento (CEE) del Consiglio 21 marzo 1972, n. 574, che stabilisce le modalità di applicazione del regolamento (CEE) n. 1408/71 relativo all'applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati e ai loro familiari che si spostano all'interno della Comunità, nella versione modificata e aggiornata dal regolamento (CEE) del Consiglio 2 giugno 1983, n. 2001 (GU L 230, pag. 6).

30 — Sentenza 20 settembre 1994, causa C-12/93, Drake (Racc. pag. I-4337, punto 12).

un regime previdenziale³¹. Tuttavia, a mio parere, nell'esercizio di tale competenza gli Stati membri non solo devono rispettare il principio di parità di trattamento, applicando tali norme senza operare discriminazioni tra i propri cittadini e i cittadini di altri Stati membri, ma anche garantire che le disposizioni nazionali in materia di previdenza sociale non costituiscano un ostacolo all'esercizio effettivo della libertà fondamentale garantita dall'art. 48 del Trattato.

68. Ad eccezione dell'art. 14 quinquies del regolamento n. 1408/71, che prevede disposizioni diverse e più specifiche non applicabili al caso di specie, le norme di diritto comunitario relative alla libera circolazione dei lavoratori non disciplinano la composizione dell'imponibile per il conteggio dei contributi ai regimi previdenziali nazionali.

69. Ritengo che, analogamente a quanto avviene per la determinazione delle condizioni del diritto o dell'obbligo di iscriversi ad un regime previdenziale o a questo o a quel ramo di tale regime, in mancanza di norme comunitarie in materia, spetta alla legislazione di ciascuno Stato membro stabilire gli elementi da inserire nell'imponibile per il computo dei contributi previdenziali, purché non venga operata a questo proposito alcuna discriminazione fra i cittadini dello Stato ospitante e i cittadini degli altri Stati membri e il lavoratore che usufruisce del diritto di libera

circolazione non sia penalizzato rispetto al lavoratore che non trasferisce la sua residenza.

Sulla sesta questione

70. Con l'ultima questione il giudice a quo domanda, qualora risulti una violazione del diritto comunitario, se e come deve intervenire in merito, tenuto conto del fatto che, nel caso di specie, tale violazione è la conseguenza del combinato disposto di diverse norme di legge e che si può fare ricorso a diverse alternative per eliminarla, nessuna delle quali sembra offrire una soluzione del tutto soddisfacente.

Non è la prima volta che un giudice nazionale si trova dinanzi a questo dilemma e la Corte si è già pronunciata in materia in diverse occasioni.

71. Come ho rilevato nelle mie conclusioni nella causa C-358/95, Morellato³², esiste una giurisprudenza costante, sviluppata dalla Corte di giustizia, per risolvere un conflitto tra le norme nazionali e le norme comunitarie. L'esempio più rappresentativo di questa giurisprudenza continua ad essere, oggi come oggi, la sentenza Simmenthal³³, nella quale la Corte ha affermato che, in forza del principio della preminenza del diritto comunitario, le

31 — Sentenze 18 maggio 1989, causa 368/87, Hartman Troiani (Racc. pag. 1333, punto 21); 21 febbraio 1991, causa C-245/88, Daalmeijer (Racc. pag. I-555, punto 15), e 20 ottobre 1993, causa C-297/92, Baglieri (Racc. pag. I-5211, punto 13).

32 — Causa nell'ambito della quale è stata emanata la sentenza 13 marzo 1997, C-358/95, Morellato (Racc. pag. I-1431 e segg., in particolare pagg. I-1441 e I-1442).

33 — Sentenza 9 marzo 1978, causa 106/77, Simmenthal (Racc. pag. 629, punto 17).

disposizioni del Trattato e gli atti delle istituzioni, qualora siano direttamente applicabili, hanno l'effetto, nei loro rapporti con il diritto interno degli Stati membri, di rendere ipso iure inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale. Nella stessa sentenza la Corte ha del pari considerato che è incompatibile con le esigenze inerenti alla natura stessa del diritto comunitario qualsiasi disposizione facente parte dell'ordinamento giuridico di uno Stato membro o qualsiasi prassi, legislativa, amministrativa o giudiziaria, la quale porti ad una riduzione della concreta efficacia del diritto comunitario per il fatto che sia negato al giudice, competente ad applicare questo diritto, il potere di fare, all'atto stesso di tale applicazione, tutto quanto è necessario per disapplicare le disposizioni legislative nazionali che eventualmente ostino, anche temporaneamente, alla piena efficacia delle norme comunitarie³⁴. In quest'ottica conclude che il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto comunitario, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale³⁵.

72. D'altro canto nella sentenza Van Duyn³⁶ la Corte ha dichiarato che l'art. 48 del Trattato, che sancisce il principio della libera

circolazione dei lavoratori e impone agli Stati membri un obbligo preciso, che non richiede l'emanazione di alcun ulteriore provvedimento da parte delle istituzioni comunitarie o degli Stati membri e che non lascia a questi ultimi alcuna discrezionalità nella sua attuazione, è direttamente efficace ed attribuisce ai singoli diritti soggettivi che essi possono far valere dinanzi ai giudici nazionali degli Stati membri.

73. Risulta inoltre dalla giurisprudenza della Corte che è compito dei giudici nazionali, secondo il principio di collaborazione enunciato dall'art. 5 del Trattato, garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi efficacia diretta³⁷.

74. Tenendo conto delle soluzioni da me proposte per le precedenti questioni e della succitata giurisprudenza della Corte, ritengo che la sesta questione deferita dal *Gerechthof* vada risolta nel senso che il giudice nazionale incaricato di applicare il diritto comunitario alla controversia di cui conosce deve risolverla garantendo la piena efficacia degli artt. 48-51 del Trattato, in modo che il lavoratore che ha usufruito del diritto di libera circolazione non venga privato di un vantaggio sociale, come il diritto di non pagare un importo superiore al limite massimo fissato per i lavoratori che non trasferiscono la propria residenza, evitando così di scoraggiare il lavoratore in questione dall'esercitare il suo diritto alla libera circolazione.

34 — *Ibidem*, punti 22 e 23. Questa giurisprudenza è stata confermata nella sentenza 19 giugno 1990, causa C-213/89, *Factortame* e altri (Racc. pag. I-2433, punti 18 e 20).

35 — *Ibidem*, punto 24. Giurisprudenza confermata recentemente nelle sentenze 11 luglio 1989, causa 170/88, *Ford España* (Racc. pag. 2305); 4 giugno 1992, cause riunite C-13/91 e C-113/91, *Debus* (Racc. pag. I-3617, punto 32); 9 giugno 1992, cause riunite da C-228/90 a C-234/90, C-339/90 e C-353/90, *Simba* e altri (Racc. pag. I-3713, punto 27), e *Morellato*, citata alla nota 32, punto 18.

36 — Sentenza 4 dicembre 1974, causa 41/74, *Van Duyn* (Racc. pag. 1337, punti 4-8).

37 — Sentenza *Factortame*, citata nella nota 34, punto 19. Si vedano anche le sentenze 10 luglio 1980, causa 811/79, *Ariete* (Racc. pag. 2545), e causa 826/79, *Mireco* (Racc. pag. 2559).

VI — Conclusioni

Alla luce delle considerazioni suesposte, propongo alla Corte di giustizia di risolvere come segue le questioni pregiudiziali proposte dal *Gerechthof di 's-Hertogenbosch*:

- «1) Un cittadino di uno Stato membro può invocare le norme di diritto comunitario in materia di libera circolazione dei lavoratori nei confronti dello Stato membro di cui è cittadino quando, essendo occupato presso un'impresa avente sede in tale Stato, viene inviato per un periodo inferiore ad un anno nel territorio di un altro Stato membro allo scopo di svolgervi un'attività lavorativa per conto di detta impresa. A tal fine, il fatto che il lavoratore abbia o meno prodotto la maggior parte del suo reddito in uno dei due Stati nel corso del periodo di cui trattasi è irrilevante.

- 2) La legislazione olandese controversa non produce discriminazioni in base alla cittadinanza.

- 3) Gli artt. 48-51 del Trattato ostano a che uno Stato membro imponga a un cittadino comunitario, compreso un suo cittadino, che abbia usufruito del diritto di libera circolazione, un prelievo per contributi previdenziali più oneroso di quello gravante su un lavoratore che non si sia avvalso di tale diritto.

- 4) La legislazione olandese controversa, nella parte in cui costituisce un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori, non può essere giustificata da nessuna delle circostanze indicate dal giudice a quo, cioè l'intento del legislatore di semplificare le attività di esazione, i problemi in sede applicativa derivanti dalle soluzioni tese ad evitare il più oneroso prelievo contributivo e il fatto che, in talune circostanze, l'onere complessivo dell'imposta sul reddito e dei contributi previdenziali derivante dall'applicazione della legislazione suddetta risulti meno gravoso per i lavoratori che usufruiscono del diritto alla libera circolazione rispetto a quello dei lavoratori che non trasferiscono la loro residenza.

- 5) In mancanza di norme comunitarie in materia, spetta alla legislazione di ciascuno Stato membro stabilire gli elementi da inserire nell'imponibile per il computo dei contributi previdenziali, purché non venga operata a questo proposito alcuna discriminazione fra i cittadini dello Stato ospitante e i cittadini degli altri Stati membri e il lavoratore che usufruisce del diritto di libera circolazione non sia penalizzato rispetto al lavoratore che non trasferisce la sua residenza.

- 6) Il giudice nazionale incaricato di applicare il diritto comunitario alla controversia di cui conosce ha l'obbligo di risolverla garantendo la piena efficacia degli artt. 48-51 del Trattato, in modo che il lavoratore che ha usufruito del diritto di libera circolazione non venga privato di un vantaggio sociale, come il diritto di non pagare un importo superiore al limite massimo fissato per i lavoratori che non trasferiscono la propria residenza, evitando così di scoraggiare il lavoratore in questione dall'esercitare il suo diritto di libera circolazione».