

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
PHILIPPE LÈGER

presentate il 20 giugno 2002<sup>1</sup>

1. Poiché la fiscalità diretta rientra nell'ambito della competenza degli Stati membri, un cittadino comunitario che percepisce uno stipendio nello Stato in cui risiede e in un altro Stato della Comunità rischia di veder le sue retribuzioni tassate sia in quest'ultimo Stato, denominato Stato di occupazione, sia nel suo Stato di residenza.

residenza e in un altro Stato membro, perde, nel calcolo dell'imposta sui redditi nello Stato di residenza, il beneficio di una parte delle sue deduzioni fiscali.

I — Diritto comunitario

2. Se l'eliminazione della doppia imposizione fiscale figura tra gli obiettivi del Trattato<sup>2</sup>, il diritto comunitario non definisce il metodo più appropriato per giungere. Spetta agli Stati membri stabilire fra loro le disposizioni necessarie per raggiungere tale obiettivo.

4. L'art. 48 del Trattato prevede, ai nn. 1 e 2, che la libera circolazione dei lavoratori è assicurata all'interno della Comunità e 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.

3. Nella presente causa, la Corte viene interrogata sulla compatibilità con gli artt. 48 del Trattato CE<sup>3</sup> e 7 del regolamento (CEE) del Consiglio n. 1612/68<sup>4</sup> di disposizioni in applicazione delle quali un dipendente per aver percepito durante lo stesso anno retribuzioni nel suo Stato di

5. L'art. 7 del regolamento n. 1612/68, in particolare, dispone quanto segue:

1 — Lingua originale: il francese.

2 — Art. 220 del Trattato CE (divenuto art. 293 CE).

3 — Divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE.

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

«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.

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

(...)

## II — Diritto interno

6. Il diritto interno è costituito, da un lato, dalle convenzioni bilaterali stipulate dal Regno dei Paesi Bassi con, rispettivamente, la Repubblica federale di Germania<sup>5</sup>, la Repubblica francese<sup>6</sup> e il Regno Unito di

5 — Convenzione tra Regno dei Paesi Bassi e Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio nonché di diverse altre imposte e per la disciplina di altre questioni in materia fiscale, stipulata all'Aia il 16 giugno 1959 (*Tractatenblad* 1959, 85) come modificata successivamente (*Tractatenblad* 1960, 107; 1980, 61 e 200; 1991, 95; 1992, 14 e 1994, 81).

6 — Convenzione tra Regno dei Paesi Bassi e Repubblica francese per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, stipulata a Parigi il 16 marzo 1973 (*Tractatenblad* 1973, 83), come modificata successivamente (*Tractatenblad* 1974, 41).

Gran Bretagna e Irlanda del Nord<sup>7</sup>. Esso comprende, dall'altro, le disposizioni della legislazione olandese volte ad evitare la doppia imposizione<sup>8</sup>, alle quali fa rinvio la convenzione stipulata dal Regno dei Paesi Bassi con il Regno Unito, citata.

7. Secondo le convenzioni bilaterali applicabili, i redditi ottenuti da un residente nei Paesi Bassi in uno degli Stati membri cofirmatari sono tassati in quest'ultimo Stato qualora il lavoro venga ivi svolto.

8. Nei Paesi Bassi, tali redditi costituiscono oggetto di un'esenzione ma sono presi in conto per il calcolo delle imposte dovute dai residenti sulle loro retribuzioni percepite in tale Stato ai fini dell'applicazione della progressività dell'aliquota tributaria<sup>9</sup>.

7 — Convenzione tra Regno dei Paesi Bassi e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito e redditi da capitale, stipulata all'Aia il 17 novembre 1980 (*Tractatenblad* 1981, 54 e 108; 1983, 128; 1989, 128 e 1991, 12-14).

8 — Si tratta del decreto 21 dicembre 1989, relativo alle norme sulla prevenzione della doppia imposizione (*Staatsblad* 1989, n. 594, entrato in vigore il 1° gennaio 1990), come modificato dal decreto 23 dicembre 1994 (*Staatsblad* 1994, 694, entrato in vigore il 1° gennaio 1995) (in prosieguo: il «decreto del 1989») e della legge 16 dicembre 1964, recante norme relative all'imposta sui redditi, come modificata, da ultimo, dalla legge 24 dicembre 1994 (*Staatsblad* 1993, 760) (in prosieguo: la «legge del 1964»).

9 — Tale metodo, detto «dell'esenzione progressiva», è una variante del metodo di esenzione, che costituisce a sua volta uno dei due metodi classici di eliminazione della doppia imposizione nello Stato di residenza, il cui principio è previsto nel modello di convenzione dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), agli artt. 23 A e 23 B. Tuttavia, tali articoli ed in particolare l'art. 23 A relativo al metodo di esenzione, non precisano come tali metodi devono essere attuati.

9. Così, l'imposta dovuta nei Paesi Bassi è calcolata nella maniera seguente:

$$\text{imposta sul reddito globale} \times \frac{\text{reddito lordo estero}}{\text{reddito lordo mondiale}}^{11}.$$

— anzi tutto, l'imposta è calcolata sulla base dei redditi complessivi, che includono i redditi esenti di provenienza straniera, secondo l'aliquota progressiva di diritto comune, detraendo le somme versate come obblighi alimentari e la quota esente da imposta alla quale la situazione del contribuente gli dà diritto;

— da tale importo teorico viene sottratta l'esenzione da concedere a titolo di redditi percepiti e tassati negli Stati di occupazione;

— tale esenzione è calcolata nel modo seguente<sup>10</sup>:

10 — Il modo di calcolo dell'esenzione è previsto dall'art. 3 del decreto del 1989, al quale fa rinvio la convenzione stipulata dal Regno dei Paesi Bassi e dal Regno Unito, citata, nei seguenti termini: «L'esenzione (da concedere in forza della convenzione sulla prevenzione della doppia imposizione) è applicata concedendo una riduzione dell'importo dell'imposta sul reddito che sarebbe dovuta (ai sensi della legge del 1964) in assenza di applicazione (di una tale convenzione) e fino a concorrenza di tale importo. Tale riduzione è pari all'importo che si trova, rispetto all'imposta che sarebbe dovuta (ai sensi della legge del 1964), nella stessa proporzione del reddito lordo estero rispetto al reddito lordo, tenuto conto delle riduzioni e delle maggiorazioni previste nel capitolo II, punti 5 A, 5 B, 5 C e 7 di tale legge e previa deduzione delle perdite da compensare in forza del capitolo IV di tale legge purché esse siano composte da reddito lordo negativo». Le convenzioni stipulate dal Regno dei Paesi Bassi con, rispettivamente, la Repubblica francese e la Repubblica federale di Germania contengono modalità di calcolo identiche a quella del decreto del 1989.

Le somme versate dall'interessato a titolo di obblighi alimentari come anche la quota esente da imposta, prese in conto nel calcolo dell'imposta sul reddito globale, non sono detratte dal reddito lordo mondiale, figurante al denominatore della frazione proporzionale.

10. Le modalità di calcolo di tale esenzione hanno lo scopo di ripartire le deduzioni connesse alla situazione personale e familiare del contribuente sul complesso dei suoi redditi<sup>12</sup>. Ne deriva che tali deduzioni

11 — Cette fraction est appelée la «fraction de proportionnalité».

12 — Nella motivazione del decreto 7 novembre 1991, che modifica il decreto del 1989, viene indicato: «Questa formula è stata scelta per tener conto di determinate deduzioni che, secondo il legislatore olandese, incidono certamente sulla capacità contributiva, ma non sono da attribuire a determinate fonti di reddito situate nei Paesi Bassi o all'estero. Poiché tali deduzioni non sono connesse a precise fonti si può ritenere che tali spese debbano essere coperte dal complesso del reddito. Prendendo nella frazione proporzionale come denominatore il reddito lordo e moltiplicando per tale frazione l'importo totale dell'imposta dovuta in assenza di applicazione del presente decreto, si fa in modo che tali spese gravino proporzionalmente sulla parte del reddito estera e su quella imponibile nei Paesi Bassi (la cosiddetta ripartizione)».

sono imputate sulle imposte dovute nei Paesi Bassi solo proporzionalmente ai redditi percepiti dall'interessato in tale Stato.

alimentare e, il 26 dicembre 1994, NLG 135 000 per il riscatto di tale pensione.

### III — Fatti e procedimento nella causa principale

11. Nel 1994 il signor de Groot, cittadino olandese, era residente nei Paesi Bassi. Durante il primo trimestre del 1994 egli percepiva redditi come lavoratore subordinato in Germania, in Francia e nel Regno Unito, pari, rispettivamente, a NLG 74 395, 84 812 e 35 009. Nei Paesi Bassi egli percepiva anche una retribuzione pari a NLG 89 665.

12. A partire dal 1° aprile 1994 l'interessato è rimasto disoccupato. Egli ha percepito indennità per un importo pari a NLG 34 743.

13. Nel corso dello stesso anno, egli pagava NLG 43 230 relativamente ad una pensione

14. Per i redditi percepiti in Germania, in Francia e nel Regno Unito, il signor de Groot pagava in tali Stati imposte pari, rispettivamente, a NLG 16 768, 12 398 e 11 335. Per il calcolo di queste imposte le somme che egli aveva versato a titolo di obblighi alimentari non erano state prese in conto.

15. L'imposta dovuta sui redditi percepiti nei Paesi Bassi veniva fissata dall'amministrazione fiscale olandese conformemente al metodo di calcolo indicato al paragrafo 9 delle presenti conclusioni. Le somme versate dall'interessato a titolo di obblighi alimentari come anche la quota esente da imposta, prese in conto nel calcolo dell'imposta sul reddito complessivo, non sono state detratte dal reddito lordo mondiale figurante al denominatore della frazione proporzionale.

16. Come constata il giudice a quo, ne deriva che una quota dell'importo dei vantaggi fiscali collegati alla persona ai quali il signor de Groot aveva diritto, corrispondente alla frazione proporzionale, non ha dato luogo ad un'effettiva riduzione dell'imposta dovuta nei Paesi Bassi. Di conseguenza, l'interessato ha tratto un vantaggio fiscale connesso ai suoi obblighi

alimentari e alla quota esente da imposta minore rispetto a quello che egli avrebbe ottenuto se avesse percepito la totalità dei redditi del 1994 nei Paesi Bassi<sup>13</sup>.

familiare del lavoratore interessato, nel suo Stato di residenza perda una parte proporzionale del beneficio della sua quota esente da imposta e dei vantaggi fiscali personali.

17. L'interessato presentava ricorso per cassazione contro la pronuncia del Gerechtsof te Amsterdam (Paesi Bassi), che aveva confermato la decisione dell'amministrazione fiscale olandese di calcolare le sue imposte come è stato innanzi esposto.

- 2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se dal diritto comunitario derivino condizioni specifiche in relazione al modo in cui nello Stato di residenza si debba tener conto della situazione personale e familiare del lavoratore interessato».

#### IV — Questioni pregiudiziali

18. Lo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

#### V — Valutazione

##### *Sulla prima questione*

«1) Se l'art. 48 del Trattato (...) e l'art. 7 del regolamento (...) n. 1612/68 si oppongano a che, nell'ambito di un sistema per prevenire la doppia imposizione, un residente di uno Stato membro che in un determinato anno ha percepito (anche) in un altro Stato membro redditi derivanti da un'attività ivi effettuata, per i quali egli nell'altro Stato membro viene assoggettato ad imposta senza che al riguardo si tenga conto della situazione personale e

19. Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli artt. 48 del Trattato e 7 del regolamento n. 1612/68 debbano essere interpretati nel senso che ostano all'applicazione di disposizioni previste in talune convenzioni bilaterali e in una normativa nazionale in forza delle quali un contribuente perde, per il calcolo delle imposte sul reddito nel suo Stato di residenza, una parte del beneficio della quota esente da imposta e dei suoi vantaggi fiscali personali per aver anche percepito,

<sup>13</sup> — V. punto 3.6 della decisione di rinvio.

durante l'anno considerato, retribuzioni in un altro Stato membro le quali sono state ivi tassate senza tener conto della sua situazione personale e familiare.

può far dipendere la loro osservanza dal contenuto di un trattato sulla prevenzione della doppia imposizione stipulato con un altro Stato membro<sup>17</sup>.

20. Risulta dalla motivazione della decisione di rinvio<sup>14</sup> che il detto giudice cerca di determinare se lo svantaggio causato al signor de Groot dalla normativa controversa costituisca un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori, vietato dall'art. 48 del Trattato.

23. È giurisprudenza costante che l'art. 48 del Trattato vieta non soltanto le discriminazioni dirette, basate sulla cittadinanza, ma anche qualsiasi forma dissimulata di discriminazione che, in applicazione di altri criteri di distinzione, conduca di fatto allo stesso risultato<sup>18</sup>.

21. Occorre ricordare che, se la fiscalità diretta rientra nell'ambito di competenza degli Stati membri, questi ultimi sono tenuti ad esercitarla nel rispetto del diritto comunitario<sup>15</sup>. Ne consegue che gli Stati membri, nell'esercizio della competenza che hanno conservato, non devono violare le libertà fondamentali garantite dal Trattato, come la libertà di circolazione dei lavoratori<sup>16</sup>.

24. La Corte ha anche affermato, più volte, che l'art. 48 del Trattato attua il principio fondamentale sancito dall'art. 3, lett. c), del Trattato CE [divenuto, in seguito a modifica, art. 3, lett. c), CE], secondo il quale, ai fini enunciati dall'art. 2 del Trattato CE [divenuto, in seguito a modifica, art. 2 CE], l'azione della Comunità importa l'eliminazione, tra gli Stati membri, degli ostacoli alla libera circolazione delle persone<sup>19</sup>.

22. La Corte ha anche precisato che tali libertà sono assolute, sicché uno Stato non

17 — Sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia (Racc. pag. 273, punto 26).

14 — Punto 3.9 (l'originale contiene due punti 3.9, si tratta qui del secondo punto 3.9, in prosieguo: il «punto 3.9 bis»).

15 — Sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225, punto 21), e 14 dicembre 2000, causa C-141/99, AMID (Racc. pag. I-11619, punto 19, e la giurisprudenza citata). V., per un'applicazione recente, sentenza 15 gennaio 2002, causa C-55/00, Gottardo (Racc. pag. I-413, punto 32).

16 — V., in particolare, sentenze 8 maggio 1990, causa C-175/88, Biehl (Racc. pag. I-1779, punto 12), e Schumacker, citata (punto 23).

18 — Sentenze 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu (Racc. pag. 153, punto 11), e 16 maggio 2000, C-87/99, Zurstrassen (Racc. pag. I-3337, punto 18). In materia fiscale, la Corte ha affermato più volte che una normativa che subordinava un vantaggio fiscale ad una condizione di residenza costituiva una discriminazione indiretta, in quanto i cittadini nazionali possono soddisfare una tale condizione con maggiore facilità rispetto ai lavoratori migranti cittadini di altri Stati membri [v. sentenze citate nelle conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer nella causa Terhoeve (sentenza 26 gennaio 1999, causa C-18/95, Racc. pag. I-345), alla nota 13].

19 — Sentenze 7 luglio 1976, causa 118/75, Watson e Belmann (Racc. pag. 1185, punto 16), e 7 luglio 1992, causa C-370/90, Singh (Racc. pag. I-4265, punto 15).

25. Essa ha dichiarato che l'insieme 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 membro<sup>20</sup>.

26. Essa ne ha dedotto che i cittadini degli Stati membri dispongono, in particolare, del diritto, conferito loro direttamente dal Trattato, di lasciare il paese d'origine per entrare nel territorio di un altro Stato membro ed ivi soggiornare al fine di esercitare un'attività economica<sup>21</sup>.

27. Ne consegue che disposizioni che impediscano ad un cittadino di uno Stato membro di lasciare il paese d'origine per esercitare il suo diritto di libera circolazione, o che lo dissuadano dal farlo, costituiscono ostacoli frapposti a tale libertà anche se si applicano indipendentemente dalla cittadinanza dei lavoratori interessati<sup>22</sup>.

28. Nel caso di specie, è pacifico che il signor de Groot, in applicazione della

20 — Sentenze 7 luglio 1988, causa 143/87, Stanton (Racc. pag. 3877, punto 13); Singh, citata (punto 16), e 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman (Racc. pag. I-4921, punto 94).

21 — Sentenze 5 febbraio 1991, causa C-363/89, Roux (Racc. pag. I-273, punto 9); Singh, citata (punto 17), e Bosman, citata (punto 95).

22 — Sentenze 7 marzo 1991, causa C-10/90, Masgio (Racc. pag. I-1119, punti 18 e 19), e Bosman, citata (punto 96).

normativa controversa, ha tratto un vantaggio fiscale connesso ai suoi obblighi alimentari e alla quota esente da imposta minore rispetto a quello che avrebbe ottenuto se avesse percepito, durante il 1994, la totalità dei redditi nei Paesi Bassi<sup>23</sup>.

29. Alla stregua della Commissione e del governo tedesco, ritengo che l'art. 48 del Trattato osti all'applicazione della normativa controversa.

30. Tale valutazione è basata sulle seguenti considerazioni: in primo luogo, tale normativa ha causato al signor de Groot e può procurare ad un determinato numero di contribuenti un effettivo svantaggio; in secondo luogo, tale svantaggio non è da attribuire a disparità tra i regimi fiscali degli Stati membri ma risulta da un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori e, in terzo luogo, le ragioni dedotte per giustificare tale ostacolo non possono, a mio parere, essere accolte.

31. In primo luogo, sulla effettività dello svantaggio procurato dalla normativa di cui trattasi, constatato che l'avvocato generale della giurisdizione a quo ha valutato la riduzione ottenuta dal signor de Groot come deduzioni personali a NLG 27 341 e quella di cui egli avrebbe beneficiato se tali deduzioni fossero state imputate total-

23 — V. paragrafo 16 delle presenti conclusioni.

mente sui redditi che ha percepito nei Paesi Bassi a NLG 70 055<sup>24</sup>. È pacifico che la parte dei vantaggi fiscali di cui il signor de Groot non ha beneficiato nel suo Stato di residenza non gli è stata concessa, in tutto o in parte, negli Stati di occupazione, poiché, come indica il giudice del rinvio, nessuno tra di essi ha preso in conto la situazione personale e familiare dell'interessato<sup>25</sup>.

32. Inoltre, poiché la quota esente da imposta e le deduzioni personali sono prese in considerazione nei Paesi Bassi solo proporzionalmente ai redditi percepiti in tale Stato, è evidente, come sottolinea la Commissione<sup>26</sup>, che il danno subito dai contribuenti che ivi risiedono sarà tanto più grande quanto più elevata sarà la quota dei loro redditi percepiti in un altro Stato membro<sup>27</sup>. Come rileva l'avvocato generale della giurisdizione del rinvio, il contribuente che abbia percepito l'essenziale delle sue retribuzioni all'estero e i cui redditi nei Paesi Bassi siano appena sufficienti ad essere tassati in tale Stato subirà un «notevole danno fiscale», poiché egli perderà la gran parte del beneficio delle deduzioni connesse alla sua situazione personale e familiare<sup>28</sup>.

33. In secondo luogo, ritengo che, contrariamente a quanto sostiene il governo

olandese, lo svantaggio procurato al signor de Groot non sia da attribuire a disparità tra i regimi fiscali degli Stati membri ma risulti da un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori.

34. Il governo olandese fa valere che esso ha preso in conto, conformemente alle esigenze espresse dalla Corte nella sentenza Schumacker, citata, la situazione personale e familiare del signor de Groot. Esso sostiene che lo svantaggio subito da quest'ultimo risulta dal metodo applicato nel caso di specie per evitare la doppia imposizione ed è imputabile al regime fiscale degli Stati di occupazione che non hanno preso in conto la situazione personale e familiare dell'interessato. Secondo tale governo, la situazione nel caso di specie è analoga a quella della causa che ha dato luogo alla sentenza 12 maggio 1998, Gilly<sup>29</sup>. Inoltre, la normativa controversa approderebbe allo stesso risultato dell'altro metodo di eliminazione della doppia imposizione, detto «metodo dell'imputazione»<sup>30</sup>, che era in questione in tale sentenza, nel senso che un residente che ha esercitato il suo diritto alla libera circolazione può essere indotto a subire una pressione fiscale più alta.

24 — Tali valutazioni sono citate nelle osservazioni della Commissione al punto 41.

25 — V. punto 3.1 della decisione di rinvio.

26 — Punti 72-74 delle sue osservazioni.

27 — Purché tale parte non ecceda la soglia a partire dalla quale gli Stati di occupazione sono tenuti a prendere in conto la situazione personale e familiare del contribuente non residente, come vedremo nel prosieguo.

28 — V. punto 72 delle osservazioni della Commissione.

29 — Causa C-336/96 (Racc. pag. I-2793).

30 — Il metodo dell'imputazione è l'altro metodo di eliminazione della doppia imposizione nello Stato di residenza. Esso è previsto all'art. 23 B del modello di convenzione dell'OCSE. Tale metodo consiste, da parte dello Stato di residenza, nell'includere nella base imponibile la totalità dei redditi percepiti dal contribuente e nel concedergli una deduzione fiscale a fronte dell'imposta da lui pagata nello Stato di occupazione.

35. Non condivido l'analisi del governo olandese.

zione personale e familiare del contribuente<sup>33</sup>.

36. Occorre sottolineare che, nelle circostanze della presente causa, gli Stati di occupazione non erano obbligati a prendere in conto la situazione personale e familiare del signor de Groot. Da un lato, un simile obbligo non era previsto né nelle convenzioni bilaterali applicabili né nelle loro normative nazionali<sup>31</sup>. Dall'altro, risulta dalla sentenza Schumacker, citata, che lo Stato di occupazione ha un tale obbligo solo qualora il contribuente tragga la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta in quest'ultimo e non percepisca redditi significativi nello Stato in cui risiede, per cui lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare<sup>32</sup>. La Corte ha affermato che, in tal caso, fra tale non residente e un residente che svolge un'attività lavorativa subordinata analoga non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento per quanto riguarda la presa in considerazione, ai fini dell'imposizione, della situa-

37. Secondo la Corte, è, al contrario, allo Stato di residenza che spetta, in via di principio, concedere al contribuente la totalità dei vantaggi fiscali connessi alla sua situazione personale e familiare. La Corte ha indicato che tale Stato è in grado di valutare meglio degli altri la capacità contributiva personale del contribuente qualora quest'ultimo vi abbia il centro dei suoi interessi personali ed economici<sup>34</sup>. Essa ha rilevato che tale soluzione era ammessa in diritto tributario internazionale, in ispecie nel modello di convenzione dell'OCSE in materia di doppia imposizione<sup>35</sup>.

38. Tale analisi è stata confermata più volte nelle sentenze 27 giugno 1996, Asscher<sup>36</sup>, 14 settembre 1999, Gschwind<sup>37</sup>, e Zurstrassen, citata<sup>38</sup>.

39. Nel caso di specie, ritengo che il governo olandese non abbia fondati motivi per sostenere<sup>39</sup> che le proprie autorità fiscali hanno preso in conto la situazione personale e familiare del signor de Groot come impone loro la posizione adottata

31 — Il governo olandese sostiene (punto 34 delle sue osservazioni) che il signor de Groot poteva beneficiare nel Regno Unito di due esenzioni personali, la prima, denominata «personal allowance», di un importo pari a GBP 3 444 nel 1993/1994, la seconda pari a GBP 1 720 relativamente a deduzioni per alimenti. Ritengo che tale affermazione, contestata dal signor de Groot in udienza, non possa invalidare le constatazioni del giudice del rinvio secondo le quali, da un lato, per il calcolo delle imposte dovute dall'interessato in ognuno dei tre Stati di occupazione, le pensioni alimentari versate dall'interessato non sono state prese in conto e, dall'altro, nessuno di questi Stati concede ai contribuenti non residenti i vantaggi connessi alla situazione personale e familiare previsti per i residenti (v. punti 3.1 e 3.9 bis della decisione di rinvio). Comunque, tale affermazione sarebbe valida solo per il Regno Unito, sicché, come riconosce lo stesso governo olandese, le questioni pregiudiziali conserverebbero tutta la loro rilevanza per quanto riguarda i redditi percepiti dal signor de Groot in Germania ed in Francia.

32 — Punto 36.

33 — *Ibidem*, punto 37.

34 — *Ibidem*, punto 32.

35 — *Idem*.

36 — Causa C-107/94 (Racc. pag. I-3089, punto 44).

37 — Causa C-391/97 (Racc. pag. I-5451, punti 22 e 24).

38 — Punto 21.

39 — V. punto 38 delle sue osservazioni.

dalla Corte nella sentenza Schumacker, citata. Se le pensioni alimentari pagate dal signor de Groot e la quota esente da imposta sono state effettivamente prese in considerazione per il calcolo dell'importo teorico dell'imposta sull'insieme delle retribuzioni dell'interessato, ciò non toglie che, mediante il meccanismo della frazione proporzionale, il signor de Groot ha beneficiato di tali deduzioni solo proporzionalmente ai redditi percepiti nei Paesi Bassi.

40. Il signor de Groot ha così perso, per aver esercitato il suo diritto alla libera circolazione, il beneficio di una parte delle deduzioni fiscali previste dalla legislazione olandese e alle quali egli aveva diritto nella sua qualità di residente nei Paesi Bassi.

41. Lo svantaggio subito dal signor de Groot non può quindi essere attribuito al regime fiscale degli Stati di occupazione, ma proprio alle condizioni nelle quali il Regno dei Paesi Bassi ha applicato all'interessato le deduzioni connesse alla sua situazione personale e familiare.

42. Ne deduco che la situazione nel caso di specie non è analoga a quella che ha dato luogo alla sentenza Gilly, citata.

43. In tale sentenza, la signora Gilly era stata assoggettata ad imposta in Germania,

per redditi percepiti in tale Stato, e in Francia, dove risiedeva, sulla totalità dei suoi redditi. Secondo la convenzione sulla prevenzione della doppia imposizione stipulata dalla Repubblica federale di Germania e dalla Repubblica francese, le imposte pagate in Germania le davano diritto ad un credito d'imposta pari all'importo dell'imposta francese corrispondente a tali redditi. A causa della più incisiva progressività dell'imposta tedesca e per il fatto che la sua situazione personale e familiare non era stata presa in conto in Germania mentre lo era stata in Francia, il credito d'imposta concesso alla signora Gilly era inferiore all'importo che aveva effettivamente pagato in Germania. La signora Gilly aveva quindi sopportato un onere totale d'imposta superiore a quello che si sarebbe assunta per redditi equivalenti percepiti integralmente in Francia <sup>40</sup>.

44. Come ha osservato la Corte <sup>41</sup>, le conseguenze sfavorevoli che il sistema del credito d'imposta controverso comporta per la signora Gilly discendono soprattutto dalle disparità tra le aliquote d'imposizione degli Stati membri di cui trattasi, la cui fissazione, in mancanza di normativa comunitaria in materia, rientra nella competenza propria di ognuno dei suddetti Stati. Quanto all'incidenza che la presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente nello Stato di residenza e non nello Stato di occupazione

40 — Conformemente alle conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer, la Corte ha dichiarato che l'art. 48 del Trattato non ostava all'applicazione di un tale sistema di credito d'imposta (punto 54). Essa ha affermato che lo scopo di una convenzione come quella applicabile in quella causa consisteva soltanto nell'evitare che gli stessi redditi fossero soggetti ad imposta in ciascuno dei due Stati firmatari, non già nel garantire che l'imposizione alla quale era soggetto il contribuente in uno Stato non fosse superiore a quella alla quale egli sarebbe soggetto nell'altro Stato (punto 46).

41 — Punto 47.

ha sull'importo del credito d'imposta, la Corte ha ricordato che tale disparità discende dal fatto che, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe in quanto il reddito percepito nel territorio di uno Stato membro da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza<sup>42</sup>.

45. Ne consegue che, contrariamente al signor de Groot, la signora Gilly ha ottenuto nel suo Stato di residenza l'integralità dei vantaggi fiscali previsti dalla legislazione di tale Stato a beneficio dei residenti.

46. Inoltre, come ha indicato l'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer nelle sue conclusioni nella causa Gilly, citata<sup>43</sup>, sarebbe stato sufficiente che le autorità tedesche riducessero l'aliquota tributaria, o che le autorità francesi aumentassero la loro, perché il meccanismo del credito d'imposta diventasse favorevole alla signora Gilly. Il carattere sfavorevole di un tale sistema è quindi troppo aleatorio per dissuadere un lavoratore dall'esercitare il suo diritto alla libera circolazione tra i due Stati interessati.

47. È giocoforza constatare che una tale alea non esiste nella presente causa dato che, conformemente alle convenzioni bila-

terali applicabili, alle loro normative nazionali e alla giurisprudenza, gli Stati membri nei quali il signor de Groot ha lavorato non dovevano prendere in conto la sua situazione personale e familiare.

48. Ne concludo inoltre che l'argomento del governo olandese — secondo il quale la normativa controversa, in quanto fa in definitiva sopportare al signor de Groot una pressione fiscale maggiore che se non avesse esercitato il suo diritto alla libera circolazione, approda allo stesso risultato del metodo dell'imputazione — non è pertinente<sup>44</sup>.

49. Ciò che è determinante, nel caso di specie, è che lo svantaggio subito dal signor de Groot discende dal fatto che egli è stato privato, dal suo Stato di residenza, di una parte delle deduzioni previste dalla legislazione di tale Stato.

50. Se gli Stati di occupazione interessati avessero preso in conto la situazione personale e familiare del signor de Groot, quest'ultimo avrebbe potuto comunque dover sopportare una pressione fiscale maggiore che se avesse percepito la totalità dei suoi redditi nei Paesi Bassi. Così sarebbe

<sup>44</sup> — Il governo olandese si riferisce, in particolare, all'ultima frase dell'art. 23 B, n. 1, del modello di convenzione dell'OCSE, che prevede che, nel sistema dell'imputazione, l'imposta pagata nello Stato di occupazione è detratta dall'imposta dovuta nello Stato di residenza nel limite della «frazione dell'imposta sul reddito o dell'imposta sul patrimonio, calcolata prima della detrazione, corrispondente a seconda dei casi ai redditi o al patrimonio imponibili nello (Stato di occupazione)».

<sup>42</sup> — Punto 49.

<sup>43</sup> — Paragrafi 61 e 62.

stato se le deduzioni connesse alla sua situazione personale e familiare concesse negli Stati di occupazione fossero state inferiori a quelle previste dalla legislazione olandese e se tali Stati avessero tenuto conto, per la fissazione dell'aliquota tributaria dei non residenti, della totalità dei loro redditi. Tuttavia, un tale svantaggio non sarebbe derivato da un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori ma sarebbe stato imputabile alle disparità tra i regimi fiscali degli Stati membri.

51. Tale ipotesi non ricorre nella presente causa. La circostanza secondo la quale gli Stati membri nei quali il signor de Groot ha lavorato non prendevano in conto la sua situazione personale e familiare per l'imposizione dei redditi percepiti obbligava, a mio parere, lo Stato di residenza a concedere all'interessato il beneficio della totalità delle deduzioni alle quali la sua situazione gli dava diritto e di cui avrebbe beneficiato se avesse svolto tutta la sua attività nei Paesi Bassi<sup>45</sup>.

52. L'imputazione, da parte delle autorità fiscali olandesi, di una parte delle deduzioni personali del signor de Groot ai redditi percepiti in altri Stati membri ha condotto

45 — V., in tal senso, sentenza Zurstrassen, citata. In tale sentenza, la Corte ha dichiarato che il Granducato di Lussemburgo doveva prendere in considerazione la situazione personale e familiare dell'interessato, sebbene sua moglie avesse mantenuto la sua residenza in un altro Stato membro, e non assoggettare ad imposta il signor Zurstrassen, come un celibe senza carichi di famiglia, in quanto l'interessato non solo risiedeva nel Granducato ma ivi percepiva la quasi totalità del reddito familiare da lavoro. Essa ha osservato che il Granducato di Lussemburgo era l'unico Stato che potesse farlo (punto 23).

a far gravare sull'interessato uno svantaggio che non avrebbe subito se non avesse esercitato il suo diritto di libera circolazione.

53. La normativa controversa costituisce quindi, a mio parere, un ostacolo all'esercizio di tale libertà, vietato, in via di principio, dall'art. 48 del Trattato.

54. In terzo luogo, ritengo che le ragioni dedotte per giustificare l'ostacolo controverso non possano essere accolte.

55. In primo luogo, il giudice a quo si interroga<sup>46</sup> sulla validità dell'argomento esposto nella motivazione della normativa olandese sulla frazione proporzionale. Secondo tale argomento, le deduzioni di cui trattasi servono a determinare la capacità contributiva dell'interessato, sicché esse non devono essere imputate unicamente sui redditi percepiti nello Stato di residenza<sup>47</sup>.

56. Ritengo che tale argomento non possa giustificare l'ostacolo constatato nel caso di specie. Infatti, anche se, dal punto di vista

46 — V. punto 3.9 bis della decisione di rinvio.

47 — V. motivazione del decreto 7 novembre 1991, che modifica il decreto del 1989, citato alla nota 12 delle presenti conclusioni.

degli Stati membri, può sembrare equo ripartire l'onere delle deduzioni personali sulla totalità dei redditi del contribuente, una tale ripartizione implica che tali deduzioni siano applicate anche negli Stati di occupazione. Tenuto conto della mancanza di armonizzazione o di coordinamento della fiscalità degli Stati membri in tal senso, incombe a questi ultimi, nell'ambito dell'art. 220 del Trattato, stipulare convenzioni a tal fine. In caso contrario, lo Stato di residenza non può sottrarsi ad una parte di tali deduzioni e pregiudicare così i diritti che i singoli traggono dalle norme del Trattato che sanciscono le loro libertà fondamentali.

57. Inoltre, contrariamente al governo belga, non ritengo che tale analisi conduca necessariamente ad imporre allo Stato di residenza un onere sproporzionato. Occorre ricordare che, nel caso di specie, il Regno dei Paesi Bassi, per l'imposizione dei redditi del signor de Groot, ha percepito imposte maggiorate in ragione del meccanismo della progressività della sua aliquota tributaria. D'altro canto, è stato dichiarato più volte che la perdita di entrate fiscali non può mai costituire una giustificazione ad una restrizione all'esercizio di una libertà fondamentale<sup>48</sup>.

58. Infine, ritengo che il sistema di imputazione proporzionale controverso non sia necessario alla coerenza del metodo di

esenzione progressiva applicato nel caso di specie, ai sensi della giurisprudenza<sup>49</sup>. Infatti, non esiste, a mio parere, un legame fra il metodo di esenzione progressiva, in forza del quale lo Stato di residenza rinuncia a tassare i redditi percepiti in altri Stati membri ma ne tiene conto per determinare l'aliquota tributaria applicabile alle retribuzioni non esenti, e l'imputazione delle deduzioni proporzionalmente ai redditi percepiti nello Stato di residenza<sup>50</sup>. In altri termini, ritengo che l'effettività della progressione dell'imposta sul reddito nello Stato di residenza, perseguita dal metodo dell'esenzione progressiva, non sia subordinata alla limitazione, in tale Stato, della presa in conto della situazione personale e familiare del contribuente.

59. In secondo luogo, contrariamente a quanto sostengono i governi olandese e

49 — Nelle sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *Bachmann* (Racc. pag. I-249, punti 21-28), e causa C-300/90, *Commissione/Belgio* (Racc. pag. I-305, punti 14-21), la Corte ha affermato che la legislazione belga la quale negava che il premio d'assicurazione sulla vita fosse detratto dal reddito imponibile qualora il premio fosse stato versato all'estero era giustificata dalla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale applicabile. Alla deducibilità dei contributi corrispondeva l'imponibilità delle somme dovute dagli assicuratori in esecuzione dei contratti. La Corte ha dichiarato che tale compensazione tra la deducibilità dei contributi e l'imponibilità delle somme dovute non potrebbe più essere garantita qualora i versamenti connessi ai contributi esonerati fossero effettuati da un assicuratore straniero, all'estero, dove il loro assoggettamento all'imposta sarebbe aleatorio.

50 — A tal riguardo, il governo olandese non può addurre come pretesto il modello di convenzione dell'OCSE, in quanto il suo art. 23 A non contiene alcuna disposizione sulle deduzioni connesse alla situazione personale e familiare dei contribuenti. Analogamente, i nn. 40-43 dei commenti di tale articolo (v. Vogel, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, 3<sup>a</sup> edizione, pag. 1177) anch'essi citati da tale governo, non possono legittimare l'ostacolo controverso. Al contrario, viene indicato al n. 43: «In considerazione dell'ampia gamma di politiche e metodi fiscali nei diversi Stati concernente la determinazione dell'imposta, in particolare delle detrazioni, degli sgravi e vantaggi analoghi, è preferibile non proporre una soluzione esplicita ed uniforme nella Convenzione, ma lasciare la libertà ai singoli Stati di applicare la propria legislazione e metodo. Gli Stati contraenti che preferiscono che problemi particolari siano risolti dalla convenzione sono naturalmente liberi di farlo in negoziati bilaterali (...)».

48 — Sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, *ICI* (Racc. pag. I-4695, punto 28), e 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain ZN* (Racc. pag. I-6161, punto 51).

belga, l'ostacolo controverso non può essere giustificato, a mio parere, dal fatto che i residenti nei Paesi Bassi i quali percepiscono redditi in altri Stati membri traggano vantaggi a causa della loro imposizione in diversi Stati, tali da compensare lo svantaggio denunciato nel caso di specie, sicché la normativa controversa sarebbe la più conforme all'obiettivo di neutralità fiscale delle attività transfrontaliere.

60. Per quanto riguarda gli effetti dell'imposizione nei diversi Stati membri, è sicuro che l'imposizione senza progressività in Germania, in Francia e nel Regno Unito dei redditi percepiti in tali Stati può avere l'effetto che l'aliquota tributaria media su tutte le retribuzioni del contribuente sia inferiore a quanto sarebbe se tale contribuente avesse ottenuto l'integralità delle retribuzioni nei Paesi Bassi.

61. Tuttavia, risulta dalle valutazioni dell'avvocato generale della giurisdizione del rinvio che la riduzione dell'imposta di cui ha beneficiato per tale ragione il signor de Groot non ha compensato lo svantaggio controverso<sup>51</sup>. Così, egli ha pagato per il 1994 nei quattro Stati interessati una somma totale di imposte superiore a quella che avrebbe pagato se avesse percepito la totalità dei suoi redditi nei Paesi Bassi.

51 — Tali valutazioni sono citate nelle osservazioni della Commissione al punto 68.

62. Inoltre, l'argomento secondo il quale può accadere che la riduzione d'imposta connessa alla mancanza di progressività negli Stati di occupazione compensi lo svantaggio causato dalla normativa controversa non rimette in discussione il fatto che, qualora tale normativa si riveli pregiudizievole, essa deve essere considerata un ostacolo<sup>52</sup>. Su tale punto, ritengo che la situazione nel caso di specie possa essere ricollegata a quella in questione nella sentenza AMID, citata, relativa ad una normativa che ostacolava la libertà di stabilimento<sup>53</sup>.

63. Alla luce di quanto precede, propongo quindi alla Corte di rispondere alla prima questione che l'art. 48 del Trattato deve essere interpretato nel senso che esso osta all'applicazione di una normativa in forza della quale un contribuente perde, per il calcolo delle sue imposte sul reddito nel suo Stato di residenza, una parte del beneficio della quota esente da imposta e dei vantaggi fiscali personali per aver anche percepito, durante l'anno considerato, retribuzioni in un altro Stato membro le quali sono state ivi tassate senza tener conto della sua situazione personale e familiare.

52 — V., per analogia, sentenza Commissione/Francia, citata (punto 21).

53 — La normativa in questione prevedeva che una società di diritto nazionale, che aveva la sua sede in tale Stato, poteva detrarre dall'utile imponibile di un anno, a titolo di imposta sulle società, una perdita subita l'anno precedente solo a condizione che tale perdita non potesse essere imputata sull'utile realizzato, nel corso dello stesso anno precedente, da una delle sue sedi secondarie stabili ubicate in un altro Stato membro. La Corte ha affermato che tale normativa rischiava di causare alle società che avevano una sede secondaria stabile in un altro Stato membro uno svantaggio fiscale (punto 23). Essa ha dichiarato che, anche volendo ammettere che il regime tributario in questione sia nella maggior parte dei casi favorevole alle società aventi sedi secondarie all'estero, ciò non toglie che, allorché tale regime si rivela svantaggioso per le dette società, esso dà luogo ad una disparità di trattamento rispetto alle società che non abbiano sedi in un altro Stato membro, creando così un ostacolo alla libertà di circolazione (punto 27).

64. Nella prima questione il giudice del rinvio interroga la Corte anche sulla compatibilità di una tale normativa con l'art. 7 del regolamento n. 1612/68.

dell'art. 48 del Trattato, e costituisca anche una discriminazione indiretta, fondata sulla cittadinanza, non mi sembra presentare un interesse pratico nel caso di specie<sup>57</sup>.

65. Alla luce della soluzione che propongo di dare alla prima questione, ritengo che non sia necessario prendere posizione su tale punto. Infatti, come la Corte ha dichiarato sin dalla sentenza 4 dicembre 1974, Van Duyn<sup>54</sup>, l'art. 48 del Trattato è direttamente efficace negli ordinamenti giuridici degli Stati membri e attribuisce ai singoli diritti che i giudici nazionali devono tutelare. Altresì per giurisprudenza consolidata ogni giudice nazionale ha l'obbligo di applicare integralmente il diritto comunitario e di tutelare i diritti che questo attribuisce ai singoli, disapplicando in caso di necessità qualsiasi disposizione eventualmente confliggente della legge nazionale<sup>55</sup>. Come visto al paragrafo 22 delle presenti conclusioni, lo stesso deve valere per le disposizioni di una convenzione internazionale bilaterale che risultasse contraria all'art. 48 del Trattato<sup>56</sup>.

### *Sulla seconda questione*

67. Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede se il diritto comunitario contenga condizioni specifiche sul modo in cui lo Stato di residenza deve prendere in conto la situazione personale e familiare di un lavoratore che ha anche svolto un'attività in un altro Stato membro.

68. Come risulta dalla motivazione della decisione di rinvio<sup>58</sup>, il giudice a quo desidera sapere se, nel caso di specie, il Regno dei Paesi Bassi debba concedere al signor de Groot una deduzione effettiva tanto elevata quanto quella di cui avrebbe beneficiato se avesse percepito la totalità dei redditi nel suo Stato di residenza.

66. Ne consegue che la questione di sapere se l'ostacolo controverso rientri o no nell'ambito dell'art. 7 del regolamento n. 1612/68, adottato in applicazione

69. Per i motivi suesposti, in particolare ai paragrafi 51 e 65, ritengo che il signor de Groot abbia il diritto di beneficiare delle

54 — Causa 41/74 [Racc. pag. 1337 (punto 1 del dispositivo)].

55 — Sentenze 9 marzo 1978, causa 106/77, Simmenthal (Racc. pag. 629, punto 21), e Terhoeve, citata (punto 56).

56 — V. anche, in tal senso, a proposito di una convenzione stipulata con un paese terzo, sentenza Gottardo, citata (punti 32-34).

57 — V., in tal senso, sentenza Terhoeve, citata (punto 41).

58 — Punto 3.9 bis.

stesse deduzioni che avrebbe ottenuto se avesse percepito la totalità dei suoi redditi nei Paesi Bassi.

ultimi devono esercitare la competenza che hanno conservato nel rispetto del diritto comunitario.

70. Tuttavia, poiché la seconda questione pregiudiziale è formulata in termini generici e siccome spetta al giudice nazionale trarre le conseguenze della sentenza che sarà pronunciata per la soluzione della controversia che egli deve risolvere, essa mi sembra richiedere una soluzione su un piano generale.

71. Come indicato in precedenza, la fiscalità diretta rientra nell'ambito di competenza degli Stati membri. Tuttavia, questi

72. Propongo quindi alla Corte di rispondere che il diritto comunitario non prevede alcuna condizione specifica sul modo in cui lo Stato di residenza deve prendere in conto la situazione personale e familiare del contribuente che, durante l'anno considerato, abbia percepito redditi in tale Stato e in un altro Stato membro. Tuttavia, le condizioni di tale presa in conto da parte dello Stato di residenza non devono costituire una discriminazione, diretta o indiretta, fondata sulla cittadinanza, né un ostacolo all'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato.

## VI — Conclusione

73. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere le questioni sollevate dallo Hoge Raad der Nederlanden nella maniera seguente:

«1) L'art. 48 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE) deve essere interpretato nel senso che osta all'applicazione di disposizioni previste da convenzioni bilaterali e in una normativa nazionale in forza delle quali un

contribuente perde, per il calcolo delle sue imposte sul reddito nel suo Stato di residenza, una parte del beneficio della quota esente da imposta e dei vantaggi fiscali personali per aver anche percepito, durante l'anno considerato, retribuzioni in un altro Stato le quali sono state ivi tassate senza tener conto della sua situazione personale e familiare.

- 2) Il diritto comunitario non prevede alcuna condizione specifica sul modo in cui lo Stato di residenza deve prendere in conto la situazione personale e familiare di un lavoratore che ha anche svolto un'attività in un altro Stato membro. Tuttavia, le condizioni di tale presa in conto da parte dello Stato di residenza non devono costituire una discriminazione, diretta o indiretta, fondata sulla cittadinanza, né un ostacolo all'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato».