

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ANTONIO TIZZANO

presentate il 6 marzo 2003¹

1. Con ordinanza del 21 febbraio 2001, il Bundesfinanzhof (Germania) (Tribunale federale tributario, in prosieguo: il «BFH») ha rinviato alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, alcune questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, dell'8 aprile 1965 (in prosieguo il «Protocollo»), nonché dell'art. 39 CE (ex art. 48 del Trattato), in relazione all'applicazione dell'art. 10, primo comma, punto 8, dell'Einkommensteuergesetz del 20 settembre 1990 (legge tedesca in materia di imposta sul reddito, in prosieguo: l'«EStG»), che prevede la deducibilità delle spese per la retribuzione di un collaboratore domestico dalla base imponibile a titolo di imposta sui redditi, ove siano stati versati i contributi sociali obbligatori.

2. In buona sostanza il giudice del rinvio chiede se l'art. 14 del Protocollo o l'art. 39 CE ostino ad un'interpretazione dell'art. 10, primo comma, punto 8, EStG, in forza della quale il cittadino tedesco che ha trasferito la propria residenza in Lussemburgo per prestare servizio presso un'istituzione comunitaria, mantenendo il proprio domicilio fiscale in Germania, non può dedurre, ai fini dell'imposta sui redditi cui il funzionario è assoggettato in tale Paese, le

spese sostenute in Lussemburgo per la retribuzione di un collaboratore domestico.

I — Quadro giuridico

A — Il quadro giuridico comunitario

3. Ai sensi dell'art. 14, primo comma, del Protocollo:

«Ai fini dell'applicazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio, dei diritti di successione, nonché delle convenzioni concluse fra i paesi membri delle Comunità al fine di evitare le doppie imposizioni, i funzionari e altri agenti delle Comunità, i quali, in ragione esclusivamente dell'esercizio delle loro funzioni al servizio delle Comunità, stabiliscono la loro residenza sul territorio di un paese membro diverso dal paese ove avevano il domicilio fiscale al momento dell'entrata in servizio presso le Comunità, sono considerati, sia nel paese di residenza che nel paese del domicilio fiscale, come tutt'ora domiciliati in quest'ultimo

¹ — Lingua originale: l'italiano

paese qualora esso sia membro delle Comunità. Tale disposizione si applica ugualmente al coniuge, sempreché non eserciti una propria attività professionale, nonché ai figli ed ai minori a carico delle persone indicate nel presente articolo e in loro custodia».

«1. Le persone fisiche che hanno il loro domicilio o la residenza abituale sul territorio nazionale sono assoggettate integralmente all'imposta sul reddito. (...)

(...)

4. L'art. 39 CE (ex art. 48 del Trattato), come è noto, dispone al suo n. 1 che «[l]a libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità è assicurata», chiarendo poi ai nn. 2 e 3 «che [e]ssa 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» e importa il diritto, per quanto qui interessa, di rispondere a offerte di lavoro effettive, di spostarsi liberamente a tal fine nel territorio degli Stati membri, e di prendere dimora in uno degli Stati membri al fine di svolgervi un'attività di lavoro. Tuttavia, «[l]e disposizioni del presente articolo non sono applicabili agli impieghi nella pubblica amministrazione» (n. 4).

4. Le persone fisiche che non hanno né il domicilio né la residenza abituale sul territorio nazionale sono assoggettate solo parzialmente all'imposta sul reddito (...) qualora percepiscano dei redditi nazionali ai sensi dell'articolo 49».

6. In forza di tale regime, dunque, le persone fisiche che hanno il domicilio in Germania o risiedono in quel paese sono assoggettate all'imposta, in linea di principio, su tutti i loro redditi in qualunque parte del mondo percepiti, mentre le altre persone sono assoggettate ad imposta unicamente sui redditi che percepiscono in Germania.

B — Il quadro giuridico nazionale

5. Ai sensi dell'art. 1 EStG:

7. L'art. 10 EStG, nella versione applicabile *ratione temporis* ai fatti di causa, prevede che il contribuente che abbia almeno due figli minori di dieci anni a carico possa dedurre alcune spese straordinarie dalla base imponibile ai fini dell'imposta sui redditi.

8. In particolare, tra queste spese straordinarie rientrano, ai sensi del primo comma, n. 8, di tale articolo, «le spese effettuate dal contribuente per remunerare un collaboratore domestico, sino al limite annuale di DEM 12.000, qualora, in ragione del rapporto di lavoro domestico, siano versati i contributi obbligatori al regime legale di assicurazione sociale obbligatoria nazionale».

9. Si deve infine ricordare che, ai sensi dell'art. 50 EStG, le persone assoggettate solo parzialmente all'imposta sul reddito non sono ammesse alla deduzione delle spese straordinarie di cui all'art. 10 EStG.

II — Fatti e procedura

10. Si desume dall'ordinanza di rinvio che negli anni 1991 e 1992 i coniugi Schilling, entrambi di nazionalità tedesca, lavoravano come funzionari della Comunità europea in Lussemburgo, dove abitavano con i loro tre figli e dove avevano stabilito la propria residenza. Si desume altresì che essi, prima di prendere servizio presso le Comunità europee avevano il loro domicilio in Germania.

11. Il dr. Schilling, oltre alla remunerazione di funzionario europeo, percepiva in Germania redditi da locazione e da affitto, nonché, nel corso dell'anno fiscale 1992, un reddito da lavoro autonomo.

12. La vertenza nazionale ha ad oggetto la richiesta di deduzione in Germania, ai sensi dell'art. 10 EStG, delle spese «straordinarie» che i ricorrenti avevano sostenuto per la remunerazione di un collaboratore domestico, che prestava lavoro presso di loro, in Lussemburgo, negli anni 1991 e 1992.

13. Il Finanzamt Nürnberg-Süd (ufficio delle imposte di Norimberga-Sud, in prosieguo: il «Finanzamt»), inizialmente investito della questione, aveva negato la deduzione delle spese, perché i contributi per l'assicurazione sociale obbligatoria non erano stati versati a beneficio del regime tedesco, come richiesto dall'art. 10, primo comma, punto 8, EStG, ma all'assicurazione sociale obbligatoria lussemburghese. Di fronte a tale rifiuto, i coniugi Schilling avevano adito il competente Finanzgericht (tribunale tributario) per ottenere la riforma della decisione del Finanzamt, senza però avere successo. Contro la decisione del Finanzgericht i coniugi Schilling hanno infine proposto ricorso per revisione dinanzi al BFH, facendo valere in particolare la violazione dell'art. 14 del Protocollo.

14. Il BFH, ritenendo che la soluzione della controversia richieda l'interpretazione e l'applicazione di alcune norme e principi di diritto comunitario, ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se sia in contrasto con l'art. 14, primo comma, del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee (...) il fatto che dei cittadini tedeschi che abitano in Lussemburgo e vi lavorano come funzionari della Comunità europea non possano, nell'ambito dell'accertamento dell'imposta tedesca sul reddito, dedurre ai sensi dell'art. 10, primo comma, punto 8, EStG, le spese relative ad un collaboratore domestico impiegato in Lussemburgo, in quanto i contributi per l'assicurazione sociale obbligatoria di detto collaboratore non sono stati versati all'ente previdenziale tedesco.

2. Nel caso in cui la questione sub 1) venga risolta negativamente, se l'art. 39, n. 4, CE, debba essere interpretato nel senso che gli agenti della Comunità europea non possono invocare l'art. 39 del Trattato CE.

3. Nel caso in cui la questione sub 2) venga risolta negativamente, se sia in contrasto con l'art. 39 CE il fatto che un agente della Comunità europea stabilito in Lussemburgo, che è consi-

derato residente in Germania dall'amministrazione tedesca e che paga in Lussemburgo i contributi per l'assicurazione sociale obbligatoria di un collaboratore domestico, non abbia diritto alla detrazione delle spese straordinarie di cui all'art. 10, primo comma, punto 8, EStG.

4. Nel caso in cui la questione sub 3) venga risolta positivamente, se i principi enunciati nella sentenza 26 gennaio 1993, causa C-112/91, Werner (Racc. pag. I-429, in particolare pag. 463), possano essere applicati alla presente fattispecie».

15. Nel corso del procedimento così instauratosi dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte i coniugi Schilling e la Commissione. Il Finanzamt, da parte sua, non ha presentato osservazioni scritte, ma si è limitato, con lettera 17 luglio 2001, a far proprie le valutazioni giuridiche espresse dal BFH nell'ordinanza di rinvio.

III — Analisi giuridica

Premessa

16. Devo osservare, anzitutto, che l'illustrazione delle posizioni delle parti non è agevole, dato che, nella trattazione dei

quesiti, esse hanno seguito un ordine diverso da quello dell'ordinanza di rinvio.

17. I coniugi Schilling si sono infatti limitati, in buona sostanza, ad affrontare la prima questione, ritenuta assorbente, anche se non hanno mancato di sottolineare sinteticamente, quanto alla terza questione, l'inapplicabilità dell'art. 39 CE.

18. La Commissione, invece, liquidate con telegrafica concisione la seconda e la quarta questione, ha ritenuto opportuno affrontare, nell'ordine, la terza e la prima, per giunta riformulandole e accorpandole in una sola questione articolata su due punti.

19. Pare in effetti anche a me preferibile modificare l'ordine della trattazione rispetto a quello suggerito dal giudice del rinvio. Credo infatti che da un punto di vista logico si debba anzitutto accertare se l'art. 39 CE osti, in termini generali, all'applicazione di una normativa nazionale come quella rilevante nel caso di specie (seconda e terza questione), e solo dopo chiedersi se l'art. 14 del Protocollo precluda, nel suo specifico ambito, tale applicazione (prima questione), per poi affrontare infine la quarta questione, relativa all'interpretazione della sentenza Werner.

20. Poiché, come ho detto, il resistente nel procedimento principale ha fatto rinvio alle valutazioni espresse nell'ordinanza dal giudice *a quo*, nel prosieguo darò conto, dove necessario, anche delle ipotesi di soluzione in essa ventilate.

Sulla seconda questione

21. Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede se i funzionari comunitari possano invocare il regime di libera circolazione previsto dall'art. 39, nn. 1-3, CE o se vi si opponga il n. 4 dello stesso articolo, in forza del quale il suddetto regime non si applica agli impieghi nella pubblica amministrazione.

22. Devo dire però che, malgrado i dubbi formulati al riguardo dal BFH, non mi sembra che la risposta positiva a tale questione possa essere messa in discussione. Come ha infatti osservato la Commissione, la sola che abbia preso posizione sul punto, la Corte ha sempre dato un'interpretazione restrittiva alla deroga di cui all'art. 39, n. 4, CE, limitandone la portata agli impieghi

che implicano la partecipazione, diretta o indiretta, all'esercizio dei pubblici poteri e alle funzioni che hanno ad oggetto la tutela degli interessi generali dello Stato o delle altre collettività pubbliche². Poiché è del tutto evidente che nella specie non ricorrono tali ipotesi, ne discende che la deroga non è qui di applicazione.

23. Aggiungo che la medesima risposta s'imporrebbe anche nel caso in cui, con il quesito in esame, il giudice del rinvio avesse inteso chiedere se ai funzionari comunitari non si applica il regime generale, previsto dall'art. 39 CE, ma un diverso regime, istituito dagli artt. 12 e seguenti del Protocollo sui privilegi e sulle immunità, e prevalente sull'altro a titolo di *lex specialis*.

24. A parte ogni altra considerazione, infatti, una simile tesi sarebbe smentita anzitutto dalla giurisprudenza della Corte, in forza della quale un cittadino comunitario che lavori in uno Stato membro diverso dal suo Stato d'origine non perde la qualità di lavoratore, ai sensi dell'art. 39 CE, per il fatto di occupare un impiego all'interno di un'organizzazione internazionale, nella specie le Comunità europee. È dunque vietato nei suoi confronti qualsiasi trattamento discriminatorio che possa ostaco-

larlo nel godimento della libertà di circolazione, a nulla rilevando a tal fine che «le condizioni per il suo ingresso e il suo soggiorno nel paese in cui è occupato sono specialmente disciplinate da una convenzione internazionale»³.

25. Ne concludo pertanto che i funzionari comunitari possono invocare, in linea di principio, il regime di libera circolazione previsto dall'art. 39, nn. 1-3, CE, senza che a ciò si opponga il n. 4 dello stesso articolo.

Sulla terza questione

26. Per l'ipotesi in cui l'art. 39 CE risulti applicabile ai funzionari comunitari, il BFH si chiede se esso non si opponga ad una disposizione nazionale, quale l'art. 10, primo comma, n. 8, EStG, come interpretato dal Finanzamt e dal Finanzgericht. Il giudice del rinvio si chiede infatti se il più favorevole trattamento fiscale delle fattispecie «interne», rispetto a quelle «transnazionali», previsto da quella norma sia in realtà obiettivamente giustificato o se non costituisca una discriminazione vietata dal Trattato.

2 — Tra tante v. sentenze 3 luglio 1986, causa 66/85, Lawrie-Blum (Racc. pag. 2121, punto 27), 30 maggio 1989, causa 33/88, Allué et Coonan (Racc. pag. 1591, punto 9), 27 novembre 1991, causa C-4/91, Bleis (Racc. pag. I-5627, punto 7).

3 — Sentenza 3 ottobre 2000, causa C-411/98, Ferlini (Racc. pag. I-8081, punto 42). In precedenza v. già le sentenze 15 marzo 1989, cause riunite 389/87 e 390/87, Echternach e Moritz (Racc. pag. 723, punto 11), e 27 maggio 1993, causa C-310/91, Schmid (Racc. pag. I-3011, punto 20).

Argomenti delle parti

27. A supporto della prima ipotesi, il giudice del rinvio fa valere anzitutto che l'art. 10, primo comma, punto 8, EStG, costituisce uno strumento con cui il legislatore tedesco persegue, all'interno della società tedesca, obiettivi di politica economica, sociale e del mercato del lavoro. In particolare, mira a ridurre il peso economico derivante alle famiglie con prole numerosa dalla gestione del nucleo domestico; così come intende arginare il fenomeno del lavoro nero, a tutela degli interessi dei lavoratori attivi sul mercato tedesco, nonché della sana gestione del regime legale di assicurazione sociale obbligatoria tedesca. Ora, è del tutto legittimo che tali obiettivi siano perseguiti unicamente con riguardo alla società tedesca, limitando l'applicabilità delle agevolazioni fiscali alle fattispecie nazionali, perché diversamente si imporrebbe al bilancio tedesco un onere finanziario del tutto ingiustificato.

28. Secondo i signori Schilling, l'art. 39 CE troverebbe applicazione solo per i casi di discriminazione, diretta o indiretta, basata sulla nazionalità. Ora, poiché a loro avviso una tale discriminazione non sussisterebbe nella fattispecie, la norma tedesca non dovrebbe essere vagliata alla luce della predetta disposizione del Trattato. Le censure che essi rivolgono all'art. 10, primo comma, n. 8, EStG, pertanto, non sono svolte in relazione alla presente questione, ma in relazione alla prima, avente ad oggetto l'art. 14 del Protocollo (v. *infra*,

paragrafo 68). Su tali posizioni ritornerò dunque nella sede più appropriata.

29. Per parte sua, la Commissione assume che la libertà di circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità implica certo il divieto di discriminare i lavoratori sulla base della nazionalità, ma non si esaurisce in esso, perché comporta altresì il divieto per uno Stato membro di ostacolare i propri cittadini che intendano recarsi in un altro Stato membro a prestare la loro opera, trattandoli in modo deteriore rispetto ai soggetti che non esercitano la libertà di circolazione.

30. Tale divieto, ricorda la Commissione, si impone anche in materia di imposte dirette, non ancora oggetto di armonizzazione al livello comunitario. In particolare, dalle sentenze Bachmann⁴ e Schumacker⁵ si evincerebbe che il principio della libera circolazione dei lavoratori e il principio di uguaglianza ostano al mantenimento di un regime fiscale nazionale discriminatorio, che comporti limitazioni alla libertà di circolazione.

31. In quanto quindi subordina la possibilità di dedurre dalla base imponibile dell'imposta sui redditi le spese per un collaboratore domestico alla condizione che i

4 — Sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann (Racc. pag. I-249).

5 — Sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc., pag. I-225).

contributi sociali siano versati al regime legale di assicurazione sociale obbligatoria nazionale tedesco, l'art. 10, primo comma, n. 8, EStG, avrebbe come conseguenza l'aumento del carico fiscale per le persone che trasferiscono la loro residenza all'estero, e ciò senza che vi sia alcuna valida giustificazione per tale trattamento deterioro.

32. La terza questione esige quindi, secondo la Commissione, una risposta positiva.

Valutazione

33. Venendo ad una valutazione della questione, devo preliminarmente ricordare che, come la Corte ha più volte ribadito, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi quindi da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza⁶.

6 — Tra tante v. le sentenze: Schumacker, cit., punti 21 e 26; 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind (Racc. pag. I-5431, punto 20,); 12 dicembre 2002, causa C-385/00, de Groot, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 75.

34. Devo altresì precisare, sempre in via preliminare, che, contrariamente a quanto ritengono i coniugi Schilling, l'art. 39 CE è pienamente applicabile al caso di specie. Infatti, il principio della libertà di circolazione non soltanto comporta il divieto delle discriminazioni fondate direttamente o indirettamente sulla nazionalità, ma colpisce più ampiamente qualsiasi misura con cui si impedisca o anche soltanto si renda più difficile ad un soggetto stabilito nella Comunità l'esercizio di un'attività economica in uno Stato membro diverso da quello di provenienza (sia questo lo Stato nazionale o quello di residenza).

35. Per giurisprudenza costante, infatti, «le norme del Trattato sulla libera circolazione delle persone sono volte a facilitare ai cittadini comunitari l'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura in tutto il territorio della Comunità ed ostano ai provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora desiderino svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro»⁷ e, pertanto, «disposizioni che impediscano ad un cittadino di uno Stato membro di lasciare il paese d'origine per esercitare il suo diritto di libera circolazione».

7 — V. sentenze: 7 luglio 1992, causa C-370/90, Singh (Racc. pag. I-4265, punto 16); 26 gennaio 1999, causa C-18/95, Terhoeve (Racc. pag. I-345, punto 37); 27 gennaio 2000, causa C-190/98, Graf (Racc. pag. I-493, punto 21); 15 giugno 2000, causa C-302/98 Selrer (Racc. pag. I-4585, punto 32); de Groot, cit., punto 77.

ne, o che lo dissuadano dal farlo, costituiscono [o]stacoli frapposti a tale libertà anche se si applicano indipendentemente dalla cittadinanza dei lavoratori interessati»⁸.

36. Se dunque si ritiene, come deve a mio avviso ritenersi, che la presente fattispecie rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 39 CE, resta allora da stabilire se l'art. 10 EStG costituisca o meno un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori.

37. Non credo però che sul punto occorra dilungarsi, tanto più che soccorre qui una chiara giurisprudenza della Corte. In relazione ad una fattispecie che presentava numerosi punti di contatto con la presente causa, la Corte ha infatti chiarito che la legislazione di uno Stato membro la quale subordini la deducibilità di certi contributi d'assicurazione contro la malattia e l'invalidità o contro la vecchiaia e la morte alla condizione che detti contributi vengano versati in questo stesso Stato può costituire un ostacolo alla libera circolazione delle persone, argomentando in particolare dal fatto che il suddetto requisito penalizza essenzialmente o prevalentemente i cittadini comunitari che si avvalgono della libertà di circolazione⁹.

8 — V. sentenze 7 marzo 1991, causa C-10/90, Masgio (Racc. pag. I-1119, punti 18 e 19), Terhoeve, cit., punto 39, Schrer, cit., punto 33, de Groot, cit., punto 78.

9 — Sentenza Bachmann, cit., punti 9-11. In termini più sfumati la Corte si esprime nella sentenza resa nel procedimento d'infrazione relativo alla medesima legislazione nazionale: v. sentenza 28 gennaio 1992, causa C-300/90, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-305, punto 7).

38. Orbene, venendo alla misura tedesca di cui si tratta, non c'è dubbio che anch'essa, negando la deducibilità delle spese per un collaboratore domestico dalla base imponibile dell'imposta sui redditi qualora il pagamento dei relativi contributi sociali sia avvenuto all'estero, determina una situazione economicamente sfavorevole per chi, originariamente stabilito in Germania, si sia trasferito all'estero per esercitarvi un'attività lavorativa, ma continui ad essere assoggettato in Germania ad imposizione sui redditi. Infatti, ove quella persona decida di assumere alle proprie dipendenze un lavoratore domestico, ciò avverrà di necessità nel nuovo Paese di residenza, e dunque sarà lì e non nel Paese di origine che essa verserà i contributi sociali, perdendo così il vantaggio derivante dalla detassazione.

39. Ne concludo, pertanto, che l'art. 10, primo comma, n. 8, EStG, costituisce in linea di principio un ostacolo alla libertà di circolazione delle persone.

40. Ciò posto, si deve però ancora stabilire se un tale ostacolo non possa essere considerato come obiettivamente giustificato, e quindi non in contrasto con l'art. 39 CE.

41. La giurisprudenza della Corte ha infatti ripetutamente riconosciuto che disposizioni fiscali nazionali in cui si opera una distinzione tra i contribuenti in ragione della loro

residenza possono essere compatibili con il diritto comunitario qualora le situazioni cui si applicano quelle disposizioni siano distinte e non oggettivamente comparabili¹⁰ o se, altrimenti, un diverso trattamento possa essere giustificato da esigenze imperative di interesse generale e in particolare da esigenze di coerenza del regime fiscale¹¹. Occorre dunque verificare se ricorrano nella fattispecie tali condizioni.

42. Cominciando dalle esigenze di interesse generale, ricordo che, secondo il giudice del rinvio, l'ostacolo alla libera circolazione delle persone derivante dall'applicazione dell'art. 10, primo comma, n. 8, EStG, potrebbe essere giustificato in considerazione delle finalità, sopra ricordate (v. paragrafo 27), che tale disposizione persegue.

43. Mi pare però che nessuno dei motivi di interesse generale che giustificano la norma sulla deducibilità delle spese per un lavoratore domestico possa essere assunto a giustificazione della sua applicazione differenziata tra chi paga i contributi in Germania e chi invece li paga in altri Stati membri. È evidente infatti che né l'obiettivo di tutela delle famiglie numerose, né quello di lotta al lavoro nero sarebbero pregiudicati ove il fisco tedesco concedesse il

suddetto vantaggio fiscale anche a chi paga i contributi sociali in un altro Stato membro.

44. D'altra parte, non credo neppure che una siffatta applicazione differenziata del beneficio fiscale sia giustificabile in quanto misura necessaria a preservare la coerenza del regime fiscale in questione.

45. Dalla giurisprudenza della Corte discende infatti che, nell'applicare disposizioni nazionali relative alla fiscalità diretta, una distinzione tra i contribuenti in ragione della loro residenza — come quella che sta alla base della misura di cui si tratta¹² — può certo rivelarsi necessaria a preservare la coerenza del regime fiscale, in considerazione del fatto che «la perdita di gettito tributario dovuta alla detrazione» di certi contributi d'assicurazione «dall'insieme de[l] reddito imponibile è compensata dall'imponibilità delle pensioni, rendite o capitali dovuti dagli assicuratori» solo nelle ipotesi in cui queste siano versate a soggetti residenti¹³. La suddetta giustificazione vale però unicamente nelle ipotesi in cui esista un legame diretto tra la concessione di un vantaggio fiscale e la compensazione di tale vantaggio con un corrispondente prelievo, e qualora detassazione e prelievo si collochino nell'ambito di una stessa imposta, che va a colpire un solo (ed il medesimo) contribuente¹⁴.

10 — V. in particolare sentenze Schumacker, cit., punti 31 e seguenti, e 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen (Racc. pag. I-4071, punto 43).

11 — Sentenze Bachmann, cit. Commissione/Belgio, cit. e Verkooijen, cit., punto 43.

12 — V. supra, paragrafo 38°

13 — Sentenza Commissione/Belgio, cit., punto 15.

14 — Sentenze Verkooijen, cit., punto 57, e 26 settembre 2002, causa C-136/00, Danner, non ancora pubblicata nella Raccolta, punti 36 e seguenti.

46. Ora, a prescindere dalle perplessità che, in assenza di un'armonizzazione della fiscalità diretta, può suscitare una tale lettura restrittiva delle esigenze di coerenza dei sistemi fiscali nazionali — lettura fondata sulla necessaria identità del contribuente e dell'imposta — è giocoforza rilevare che nel nostro caso le condizioni indicate dalla giurisprudenza non sono riunite.

47. È evidente, infatti, che nel caso di specie non sussiste un legame sufficientemente diretto tra vantaggio fiscale e prelievo, perché non vi è coincidenza di imposta e di contribuente: da un lato, è concessa la deducibilità delle spese per la retribuzione del collaboratore domestico, e si offre quindi un vantaggio fiscale di cui gode il datore di lavoro, dall'altro, sono tassati il reddito da lavoro del collaboratore domestico, prima, e, successivamente, la sua pensione.

48. Una volta escluso che l'applicazione differenziata della normativa fiscale di favore in ragione della residenza sia giustificata da esigenze imperative di interesse generale, rimane da verificare l'altra condizione di compatibilità sopra indicata (paragrafo 41). Rimane cioè da verificare se la situazione del residente e del non residente siano o meno comparabili.

49. Come ho già accennato, infatti, secondo la costante giurisprudenza della Corte, disposizioni fiscali nazionali in cui si opera una distinzione tra i contribuenti in ragione della loro residenza possono essere

compatibili con il diritto comunitario qualora si applichino a situazioni distinte e non oggettivamente comparabili¹⁵.

50. Orbene, a me sembra che per l'appunto nel caso in esame non sussista identità o comparabilità delle situazioni.

51. Come la Corte ha chiarito nella sentenza Schumacker, infatti, «in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe»¹⁶, in quanto «[i]l 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 [e dunque nel suo Stato] di residenza»¹⁷.

52. È pertanto in quest'ultimo Stato, in quello cioè in cui il contribuente ha il centro dei suoi interessi personali ed economici, che si può meglio valutare la sua capacità contributiva personale, prendendo in considerazione «gli elementi inerenti alla sua situazione personale e familiare», com'è del resto generalmente ammesso nella prassi del diritto internazionale tributario¹⁸.

15 — V. in particolare sentenze Schumacker, cit., punti 31 e seguenti, e Verkooijen, punto 43.

16 — Sentenza Schumacker, cit., punto 31.

17 — Sentenza Schumacker, cit., punto 32.

18 — V. *ibidem*. Da ultimo v. anche sentenza de Groot, cit., punto 90.

53. Detto questo in termini generali, la questione non può ancora considerarsi risolta. Secondo quanto la Corte ha avuto modo di chiarire, infatti, in materia di vantaggi fiscali legati alla fiscalità diretta, un trattamento differenziato in ragione della residenza può risultare *in concreto* discriminatorio qualora «il non residente non percepisc[a] redditi significativi nello Stato in cui risiede» e tragga la parte essenziale delle sue risorse imponibili da redditi percepiti in un altro Stato membro, «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»¹⁹.

54. In una situazione siffatta, ha stabilito la Corte, spetta allo Stato in cui il lavoratore «trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili» prendere in considerazione la situazione familiare e personale del contribuente²⁰, poiché l'art. 39 CE si opporrebbe, in tal caso, ad un'applicazione differenziata delle disposizioni nazionali in ragione della residenza estera del contribuente.

55. Nel caso di specie vi è certo una situazione particolare, visto che i coniugi Schilling, in quanto dipendenti della Comunità, non percepiscono nello Stato in cui risiedono (il Lussemburgo) redditi per i

quali sia dovuta a questo un'imposta, e che quindi tale Stato non è in grado di concedere loro le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della loro situazione personale e familiare. Quel che è certo però, e che conta ai presenti fini, è che essi non traggono *la parte essenziale delle loro risorse imponibili* dalle rendite tassate in Germania e che quindi, secondo la citata giurisprudenza, non spetta a tale Stato prendere in considerazione la situazione familiare e personale di quei contribuenti.

56. Mi pare dunque che non si sia qui in presenza di situazioni comparabili e che quindi ricorrano nel caso di specie le condizioni per considerare la misura litigiosa come obiettivamente giustificabile.

57. Propongo di conseguenza di rispondere al quesito in esame nel senso che l'art. 39 CE non osta all'applicazione dell'art. 10, primo comma, n. 8, EStG, che esclude la deducibilità dalla base imponibile dell'imposta sui redditi delle spese per la remunerazione di un collaboratore domestico i cui contributi sociali siano versati all'estero, a dei contribuenti che non risiedono realmente in Germania, né vi traggono la parte essenziale delle loro risorse imponibili.

19 — Sentenza Schumacker, cit., punto 36.

20 — Sentenza Schumacker, cit., punti 36-38 e 47. Il corsivo è mio.

Sulla prima questione

58. Veniamo ora alla prima questione, con la quale il giudice del rinvio chiede se l'art. 14 del Protocollo osti all'applicazione della norma tedesca in questione.

Argomenti delle parti

59. Nel chiarire le ragioni che l'hanno spinto a proporre la presente questione, il BFH osserva che due sono, in buona sostanza, le interpretazioni possibili dell'art. 14, n. 1, del Protocollo, nella parte in cui prevede una sorta di domicilio fiscale «fittizio» o presunto nello Stato d'origine per i funzionari comunitari che, in ragione del loro impiego, abbiano trasferito la propria residenza in un altro Stato membro.

60. In una prima interpretazione, la previsione potrebbe avere il limitato effetto di determinare la persistenza della piena sottoposizione del soggetto all'obbligo fiscale nello Stato d'origine, oltre a servire alla determinazione del luogo di residenza rilevante ai sensi delle convenzioni contro la doppia imposizione.

61. In alternativa, continua il BFH, la disposizione in parola potrebbe essere oggetto di un'interpretazione estensiva. Non soltanto cioè si deve assumere come domicilio degli interessati quello nello Stato di origine, ma si dovrebbe ulteriormente «fingere» che siano localizzati in tale Stato tutti quegli elementi di fatto che, nella realtà, sono necessariamente collegati al domicilio. Nel caso di specie, in particolare, la *fictio iuris* si estenderebbe al pagamento dei contributi sociali per un lavoratore domestico, i quali dovrebbero dunque ritenersi pagati ad un ente previdenziale tedesco, anche se in effetti sono andati a beneficio di un ente previdenziale lussemburghese.

62. Per parte sua, il giudice *a quo* è orientato a preferire la prima interpretazione. Ciò anzitutto perché, diversamente, si dovrebbe riconoscere l'inutilità della previsione del n. 2 del medesimo articolo, ai sensi del quale i beni mobili di proprietà dei funzionari europei situati sul territorio dello Stato in cui è stabilita la residenza sono considerati, ai fini dell'applicazione delle imposte di successione, come beni situati nello Stato del domicilio fiscale fittizio.

63. In secondo luogo, un'interpretazione estensiva determinerebbe un'indebita moltiplicazione delle occasioni in cui i funzionari comunitari profittano di agevolazioni fiscali previste solo in relazione a fattispecie «interne».

64. Una siffatta interpretazione, infine, tanto meno sembrerebbe giustificabile in quanto i funzionari comunitari già beneficiano di un regime fiscale di favore determinato dalla modesta tassazione della loro retribuzione in sede comunitaria, e non hanno dunque bisogno del sostegno ulteriore del fisco tedesco.

65. Da parte loro, i ricorrenti nel giudizio principale muovono dalla constatazione che l'art. 14 del Protocollo mira essenzialmente a mantenere inalterato il legame fiscale tra il funzionario ed il suo Stato di origine.

66. In particolare, per quanto qui interessa, l'art. 14 intenderebbe evitare che il funzionario espatriato paghi più tasse di quante ne avrebbe pagato mantenendo la propria residenza nel Paese di origine. Di conseguenza, affermano i ricorrenti, devono riconoscersi al funzionario comunitario tutte le agevolazioni fiscali cui avrebbe diritto se non avesse mai lasciato il Paese.

67. Tale interpretazione, secondo i coniugi Schilling, sarebbe imposta dal principio di non discriminazione, il quale, come è noto, «impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una diffe-

renza di trattamento sia obiettivamente giustificata»²¹. Applicato al caso di specie, il suddetto principio richiederebbe che fosse riservato il medesimo trattamento al funzionario comunitario che, pur avendo trasferito la propria residenza in Lussemburgo per ragioni di lavoro, ha mantenuto il proprio domicilio fiscale in Germania in forza del Protocollo, ed al funzionario che abbia mantenuto in Germania, oltre al domicilio fiscale, anche la residenza. Ciò che importa considerare, infatti, è l'identità nelle due fattispecie del domicilio fiscale; ma, se così è, se ne deve concludere che una differenziazione del trattamento fiscale nelle due ipotesi costituisce una discriminazione.

68. Ora, continuano i coniugi Schilling, una tale discriminazione non trova alcuna valida giustificazione, perché essa non è affatto necessaria a perseguire le finalità di politica sociale cui si riferisce l'ordinanza di rinvio, ed anzi contrasta con quelle. Stando così le cose, l'unico vero obiettivo della misura discriminatoria sarebbe quello di preservare le finanze del regime tedesco di assicurazione sociale.

69. La Commissione, da parte sua, procede all'analisi dell'art. 14 del Protocollo da un diverso punto di vista. Essa ritiene, come si è visto, che l'art. 39 CE si opponga ad un trattamento fiscale sfavorevole alla scelta del lavoratore di emigrare in un Paese straniero. Essa si chiede però se dalle

21 — In tal senso essi citano, tra tante, la sentenza 19 ottobre 1977, cause riunite 117/76 e 16/77, Ruckdeschel (Racc. pag. 1753, punto 7).

disposizioni del Protocollo non possa discendere una soluzione diversa, che giustifichi un trattamento fiscale sfavorevole per il caso in cui il lavoratore migrante sia un funzionario comunitario.

70. Rilevato che il Protocollo non fornisce alcuna indicazione in tal senso, la Commissione ricorda che, al contrario, nell'occuparsi della tassazione dei redditi e del patrimonio dei funzionari comunitari, la Corte ha avuto modo di affermare che questi ultimi, nella misura in cui sono soggetti ad imposte nazionali, non devono essere discriminati in ragione della loro qualità di funzionari. In particolare, qualora soddisfino i criteri oggettivi al cui rispetto la legge nazionale subordina la concessione di determinati vantaggi fiscali, essi devono poter beneficiare di tali vantaggi alle stesse condizioni degli altri contribuenti²².

Valutazione

71. Per parte mia, sono orientato a sposare la prima delle interpretazioni proposte dal giudice del rinvio, quella cioè che qualifica l'art. 14, primo comma, del Protocollo come volto solo a stabilire il criterio del

domicilio (fiscale) nel Paese di provenienza ai fini dell'applicazione ai funzionari comunitari delle normative fiscali nazionali e delle convenzioni contro la doppia imposizione. Credo, in altre parole, che esso si limiti a sancire una *fictio iuris* per sottrarre i funzionari comunitari al criterio di collegamento, che diversamente si sarebbe imposto, dello Stato della sede dell'istituzione, collegamento quest'ultimo inevitabilmente «accidentale» e potenzialmente mutevole.

72. Non mi sembra per contro convincente la tesi dei ricorrenti nel giudizio principale, secondo cui, in buona sostanza, l'art. 14, primo comma, del Protocollo, mantenendo al funzionario il domicilio fiscale fittizio nello Stato d'origine, intenderebbe garantirgli un trattamento fiscale assolutamente identico a quello di cui avrebbe goduto qualora non avesse trasferito la propria residenza all'estero; un trattamento fiscale, in altre parole, in forza del quale nel Paese di origine il funzionario emigrato non dovrebbe mai trovarsi a pagare più tasse rispetto ad un residente reale.

73. Non mi sembra, infatti, che dal testo dell'articolo in questione emerga alcuna traccia di questa presunta volontà normativa. Dove il Protocollo ha voluto ottenere questo risultato, del resto, lo ha fatto chiaramente, dettando una norma contro la doppia imposizione ed estendendo la

22 — Sentenze 24 febbraio 1988, causa 260/86, Commissione/Belgio (Racc. pag. 955, punto 12); 14 ottobre 1999, causa C-229/98, Vander Zwalmen (Racc. pag. I-7113, punto 25).

fictio iuris ad elementi diversi dal domicilio fiscale, come nel secondo comma dello stesso art. 14²³.

74. Quanto poi all'argomento dei coniugi Schilling, tendente a dimostrare che ai loro danni si sarebbe consumata una discriminazione, in quanto sarebbero stati trattati in maniera peggiore rispetto ad un ipotetico funzionario che avesse mantenuto la residenza effettiva in Germania, devo anzitutto ricordare che, per giurisprudenza costante, «l'art. 6, primo comma, del Trattato [divenuto ora art. 12 CE], che sancisce il principio generale del divieto di discriminazioni fondate sulla nazionalità, tende ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisce norme specifiche di non discriminazione»²⁴.

75. Orbene, in tema di libera circolazione dei lavoratori, questo principio ha trovato espressione nell'art. 39 CE. Se così è però, poiché, come si è visto, il regime tedesco in questione non costituisce una discrimina-

zione vietata ai sensi dell'art. 39 CE, si deve del pari escludere che esso violi il più generale principio di eguaglianza di cui quella norma del Trattato è espressione.

76. Quanto, infine, alle osservazioni della Commissione, mi sembra che a giusto titolo essa ricordi che i funzionari comunitari, qualora soddisfino i criteri oggettivi al cui rispetto la legge nazionale subordina la concessione di determinati vantaggi fiscali, devono poter beneficiare di tali vantaggi alle stesse condizioni degli altri contribuenti.

77. Il punto è, però, che nel caso di specie i coniugi Schilling non soddisfano i criteri oggettivi al cui rispetto la legge tedesca subordina la deducibilità dei contributi sociali versati per un collaboratore domestico e che tali criteri sono, come si è detto in risposta al terzo quesito, oggettivamente giustificati e non discriminatori.

78. Ho infatti osservato in quella sede che i ricorrenti nel giudizio principale non traggono la *parte essenziale delle loro risorse imponibili* dalle rendite tassate in Germania, bensì dal loro reddito di funzionari comunitari, deducendo da ciò, in coerenza con la giurisprudenza Schumacker, che non spetta, in linea di principio, allo Stato tedesco prendere in considerazione la situazione familiare e personale di quei contribuenti.

23 — Ai sensi del quale, lo ricordo, «[i] beni mobili appartenenti alle persone di cui al comma precedente e che si trovino nel territorio dello Stato di residenza sono esenti dall'imposta di successione in tale Stato; ai fini dell'applicazione di tale imposta essi sono considerati come se fossero situati nello Stato del domicilio fiscale (...)».

24 — Tra tante v. sentenze 10 dicembre 1991, causa C-179/90, Mercati convenzionali porto di Genova (Racc. pag. I-5889, punto 11); 14 luglio 1994, causa C-379/92, Peralta (Racc. pag. I-3453, punto 18); 13 aprile 2000, causa C-176/96, Lehtonen e Castors Braine (Racc. pag. I-2681, punto 37); Ferlini, cit., punto 39.

79. Aggiungo qui che, in piena coerenza con quella logica, spetta piuttosto al regime fiscale autonomo cui sono sottoposti i redditi dei funzionari comunitari, che costituiscono nella fattispecie la parte essenziale delle risorse imponibili dei ricorrenti nel giudizio principale, il compito e l'onere di prendere in considerazione la situazione familiare e personale di quei contribuenti, garantendo loro la totalità dei vantaggi fiscali previsti da tale regime.

80. Ora, poiché quel regime prevede in effetti una serie di attribuzioni monetarie finalizzate al sostegno delle famiglie ed in particolare delle famiglie con prole — mi riferisco agli assegni familiari previsti dagli artt. 62 e 67 dello Statuto dei funzionari delle Comunità europee, e quindi all'assegno di famiglia, all'assegno per figli a carico e all'indennità scolastica, così come disciplinati dagli artt. 1, 2 e 3 dell'allegato VII di quello Statuto — si deve presumere, salvo prova del contrario, che il suddetto regime garantisca effettivamente la presa in conto delle esigenze familiari e personali dei contribuenti. In queste condizioni, a me sembra, un'interpretazione dell'art. 14 del Protocollo come quella proposta dai ricorrenti avrebbe come risultato non già di escludere una discriminazione ai loro danni, ma piuttosto di garantire loro un trattamento economico di favore privo di ogni giustificazione obiettiva.

81. Propongo pertanto alla Corte di rispondere alla prima questione pregiudiziale nel senso che l'art. 14 del Protocollo sui

privilegi e sulle immunità delle Comunità europee non osta all'applicazione di una disposizione nazionale come l'art. 10, primo comma, n. 8, EStG, a dei contribuenti che non risiedono in Germania né vi traggono la parte essenziale delle loro risorse imponibili, anche qualora tali contribuenti, in quanto funzionari delle Comunità e proprio in ragione di tali funzioni, abbiano conservato il proprio domicilio fiscale in tale Paese.

Sulla quarta questione

82. Con la quarta questione il giudice del rinvio chiede, in buona sostanza, se dalla sentenza 26 gennaio 1993, causa C-112/91, Werner, emergano dei principi rilevanti per la soluzione del caso di specie.

83. A questo proposito mi sembra sufficiente osservare che, come ha sottolineato del resto la Commissione, nella citata sentenza Werner la Corte si è in realtà limitata a fare applicazione del principio secondo cui il diritto comunitario non si applica alle fattispecie i cui elementi significativi sono puramente interni ad uno Stato membro²⁵.

25 — V. in particolare punto 16.

84. Ora, non è contestato che nel caso di specie i signori Schilling hanno esercitato la libertà di circolazione prevista dal Trattato, emigrando dal proprio Paese di origine per esercitare in un altro Stato membro un'attività lavorativa retribuita.

85. Ne concludo dunque che la sentenza Werner non contiene alcun principio rile-

vante per la soluzione della controversia pendente davanti al giudice nazionale.

86. Propongo pertanto alla Corte di rispondere alla quarta questione nel senso che la sentenza 26 gennaio 1993, causa C-112/91, Werner, non contiene alcun principio rilevante per la soluzione della controversia pendente davanti al giudice nazionale.

IV — Conclusioni

87. Alla luce della considerazioni che precedono suggerisco alla Corte di rispondere alle questioni che le sono state sottoposte dal Bundesfinanzhof con ordinanza 21 febbraio 2001 nel senso che:

- «1. I funzionari comunitari possono invocare, in linea di principio, il regime di libera circolazione previsto dall'art. 39, nn. 1-3, CE, senza che a ciò si opponga il n. 4 dello stesso articolo.

2. L'art. 39 CE non osta all'applicazione dell'art. 10, primo comma, n. 8, EStG, che esclude la deducibilità dalla base imponibile dell'imposta sui redditi delle spese per la remunerazione di un collaboratore domestico i cui contributi

sociali siano versati all'estero, a dei contribuenti che non risiedono realmente in Germania, né vi traggono la parte essenziale delle loro risorse imponibili.

3. L'art. 14 del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee non osta all'applicazione di una disposizione nazionale come l'art. 10, primo comma, n. 8, EStG, a dei contribuenti che non risiedono in Germania né vi traggono la parte essenziale delle loro risorse imponibili, anche qualora tali contribuenti, in quanto funzionari delle Comunità e proprio in ragione di tali funzioni, abbiano conservato il proprio domicilio fiscale in tale Paese.

4. La sentenza 26 gennaio 1993, causa C-112/91, Werner, non contiene alcun principio rilevante per la soluzione della controversia pendente davanti al giudice nazionale».