

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

16 settembre 2004*

Nel procedimento C-400/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE,

dal Bundesarbeitsgericht (Germania) con decisione 27 giugno 2002, registrata in cancelleria il 12 novembre 2002, nella causa

Gérard Merida

contro

Repubblica federale di Germania,

* Lingua processuale: il tedesco.

MERIDA

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C. W. A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. J.-P. Puissochet, J. N. Cunha Rodrigues (relatore) e R. Schintgen, e dalla sig.ra N. Colneric, giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl

cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 15 gennaio 2004,

viste le osservazioni presentate:

- per il sig. Merida, dal sig. F. Lorenz, Rechtsanwalt;

- per la Repubblica federale di Germania, dal sig. W.-D. Plessing, in qualità di agente, assistito dal sig. E. H. Neuert, Rechtsanwalt;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. G. Braun, R. Lyal e D. Martin, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 febbraio 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di decisione pregiudiziale riguarda l'interpretazione dell'art. 39 CE.

- 2 Questa domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Merida, di nazionalità francese, e la Repubblica federale di Germania riguardante il calcolo dell'indennità integrativa temporanea (la «Überbrückungsbeihilfe»; in prosieguo: l'«indennità integrativa») che quest'ultima ha versato all'interessato in applicazione del Tarifvertrag zur sozialen Sicherung der Arbeitnehmer bei den Stationierungstreitkräften im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland (contratto collettivo relativo alla sicurezza sociale dei dipendenti delle forze armate di stanza sul territorio della Repubblica federale di Germania) del 31 agosto 1971 (in prosieguo: il «TV SozSich»).

Contesto giuridico

La normativa comunitaria

- 3 Ai sensi del regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, 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.

(...)

4. Tutte le clausole di contratti collettivi o individuali o di altre regolamentazioni collettive concernenti l'accesso all'impiego, l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro e di licenziamento, sono nulle di diritto nella misura in cui prevedano o autorizzino condizioni discriminatorie nei confronti dei lavoratori cittadini degli altri Stati membri».

La normativa nazionale

4 Il TV SozSich, al suo art. 4, relativo all'indennità integrativa, dispone quanto segue:

«1. L'indennità integrativa viene corrisposta:

(...)

- b) in aggiunta alle prestazioni erogate dal Bundesanstalt für Arbeit (ufficio federale del lavoro) per disoccupazione o per attività di formazione professionale (indennità/sussidio di disoccupazione, indennità di mantenimento),

(...)

3. a) (1) L'indennità integrativa corrisposta ad integrazione dei proventi da altra occupazione (punto 1a) viene calcolata sulla base dello stipendio base previsto dall'art. 16, punto 1a, del [Tarifvertrag für die Arbeitnehmer bei den Stationierungstreitkräften im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland (contratto collettivo relativo alla sicurezza sociale dei dipendenti delle forze armate di stanza sul territorio della Repubblica federale di Germania) del 16 dicembre 1966 (in prosieguo: il «TV AL II»)], spettante al lavoratore in considerazione del normale orario di lavoro, contrattualmente previsto al momento del licenziamento, per un intero mese solare (...).

(...).

3. b) La base di calcolo dell'indennità integrativa corrisposta ad integrazione delle prestazioni erogate dal Bundesanstalt für Arbeit (punto 1 b) (...) è costituita dalla base di calcolo di cui alla precedente lett. a), al netto delle detrazioni fiscali previste per legge. Ai fini del calcolo fittizio dell'imposta sui redditi da lavoro e dei contributi previdenziali dev'essere presa come base la pertinente posizione fiscale e previdenziale del lavoratore al momento della corresponsione dell'indennità integrativa — senza tuttavia considerare i redditi non imponibili riportati sulla relativa cartella delle imposte ("Lohnsteuerkarte").

4. L'indennità integrativa ammonta:

- per il primo anno seguente la cessazione del rapporto di lavoro, al 100 %,
- a partire dal secondo anno, al 90 %

della differenza tra la base di calcolo [punto 3. a) o b)] e le prestazioni di cui ai punti 1 e 2 supra.

Se l'indennità integrativa viene versata ad integrazione delle prestazioni della Bundesanstalt für Arbeit o dell'assicurazione legale malattia o incidenti, occorre aggiungere alla stessa l'importo necessario alla copertura dell'imposta sul reddito da lavoro.

(...).

- 5 Conformemente al punto 2 delle Erläuterungen und Verfahrensrichtlinien zum TV SozSich — Neufassung 1992 (precisazioni e linee guida procedurali relative al contratto collettivo — nuova versione del 1992, in prosieguo: «precisazioni e orientamenti»):

«In ordine all'art. 4, punto 1:

(...)

2.6.5 Le prestazioni per disoccupazione che un lavoratore frontaliero originario di un paese dell'Unione europea può percepire unicamente nel proprio paese di residenza, sono parificate, in linea di principio, alle prestazioni erogate dal Bundesanstalt für Arbeit, qualora il lavoratore frontaliero possa, mantenendo la residenza di allora, svolgere un'attività sul mercato del lavoro tedesco.

(...)

In ordine all'art. 4, punto 3:

(...)

2.8.5 Qualora, al momento del licenziamento, il lavoratore fosse esentato dall'imposta sul reddito da lavoro per effetto di una convenzione contro le doppie imposizioni, la base di calcolo ai sensi del punto 3 b) dev'essere determinata in considerazione delle detrazioni fiscali spettanti, a parità di condizioni, ad un lavoratore tedesco residente sul territorio nazionale.

(...)

In ordine all'art. 4, punto 4:

(...).

2.9.4 Qualora il lavoratore percepisca, ai sensi del punto 2.6.5, un'indennità integrativa ad integrazione delle prestazioni erogate da un ente previdenziale straniero, l'entità dell'indennità integrativa dev'essere determinata con riferimento alla prestazione erogata dal Bundesanstalt für Arbeit che spetterebbe all'interessato qualora fosse residente sul territorio nazionale della Repubblica federale. Qualora la prestazione dal medesimo percepita risulti maggiore, dovrà essere conteggiato l'importo differenziale ai sensi dell'art. 5».

6 Secondo l'art. 5 del TV SozSich, prestazioni diverse da quelle previste dall'art. 4, n. 1, alle quali il lavoratore subordinato ha diritto sono prese in considerazione per l'erogazione dell'indennità integrativa.

7 La Convenzione firmata il 21 luglio 1959 tra la Repubblica francese e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni e stabilire le norme di reciproca assistenza amministrativa e giuridica in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, nonché in materia di tasse di esercizio e di contributi fondiari, che è stata successivamente modificata (in prosieguo: la «CDI»), all'art. 14, n. 1, dispone quanto segue:

«Gli stipendi, i salari e le retribuzioni analoghe, nonché le pensioni di vecchiaia versate da uno degli Stati contraenti (...) a persone fisiche residenti nell'altro Stato, in considerazione di periodi di servizio civile o militare, attuali o precedenti, sono imponibili solo nel primo Stato. Tuttavia, tale disposizione non si applica quando le retribuzioni vengano versate a persone che possiedono la cittadinanza dell'altro Stato senza essere nel contempo cittadini del primo Stato; in tal caso, le retribuzioni sono imponibili solo nello Stato in cui tali persone risiedono».

Causa principale e questione pregiudiziale

- 8 Il sig. Merida occupava, sino al 30 novembre 1999, un impiego civile presso le forze armate francesi stazionate a Baden Baden (Germania), pur risiedendo in Francia. Il TV AL II era applicabile al contratto di lavoro dell'interessato e la retribuzione gli veniva versata dalle autorità tedesche in nome e per conto del suo datore di lavoro.
- 9 Ai sensi dell'art. 14, n. 1, della CDI, la retribuzione lorda percepita dal sig. Merida a titolo della sua attività professionale, al netto dei contributi previdenziali versati in Germania, era imponibile in Francia. Poiché l'aliquota dell'imposta francese sui redditi era meno elevata rispetto a quella applicabile in Germania, il sig. Merida percepiva un salario netto superiore a quello di un impiegato che si trovava in una situazione identica alla sua, ma residente in quest'ultimo Stato membro.
- 10 In seguito alla risoluzione del suo contratto di lavoro, il sig. Merida ha beneficiato dell'indennità integrativa ai sensi dell'art. 4 del TV SozSich. Determinando la base per il calcolo di questa, le autorità tedesche, con un calcolo fittizio, hanno detratto dalla retribuzione di base prevista dal TV AL II «spettante al lavoratore (...) al momento del licenziamento, per un intero mese solare» non solo l'importo dei contributi previdenziali tedeschi, ma anche l'imposta tedesca sui redditi. Peraltro, in applicazione delle disposizioni dell'art. 5 del TV SozSich e del punto 2.9.4 delle precisazioni e degli orientamenti, le autorità tedesche hanno detratto dall'indennità integrativa versata al sig. Merida l'importo dell'indennità di disoccupazione di cui quest'ultimo ha beneficiato in Francia tra il 22 febbraio e la fine del mese di marzo del 2000.
- 11 Secondo il sig. Merida, la detrazione fittizia dell'imposta tedesca sui redditi dalla sua retribuzione di base ai fini della determinazione della base di calcolo dell'indennità integrativa è illecita. Infatti, conformemente alla CDI, tale indennità sarebbe

imponibile solo in Francia e, nella fattispecie, essa sarebbe oggetto di una doppia imposizione illecita. Il calcolo fittizio del salario netto applicando il diritto tributario tedesco ai fini della determinazione dell'importo della detta indennità, oltre ad essere in contrasto con lo scopo perseguito da questa, vale a dire la compensazione della perdita di guadagni conseguente al licenziamento, sarebbe in contrasto con il diritto comunitario.

- 12 Sia il giudice di primo grado, sia il giudice d'appello hanno respinto il ricorso del sig. Merida, che ha proposto un ricorso in cassazione («Revision») dinanzi al giudice del rinvio.
- 13 Secondo quest'ultimo, il giudice d'appello applicando la legge nazionale ha correttamente respinto, in definitiva, la domanda in quanto infondata. Agendo in tal modo, esso avrebbe seguito la giurisprudenza del Bundesarbeitsgericht, secondo la quale la retribuzione netta fittizia, in quanto base di calcolo dell'indennità integrativa, dovrebbe essere determinata ai sensi dell'art. 4, punto 3, lett. b), del TV SozSich. A tale proposito, la Bundesrepublik Deutschland doveva applicare, fittiziamente, l'imposta tedesca sui redditi da lavoro anche nel caso del sig. Merida, benché quest'ultimo fosse domiciliato e imponibile in Francia.
- 14 Non si può tuttavia escludere che le parti contraenti del contratto collettivo abbiano violato l'art. 39 CE, laddove, ai fini della determinazione della base di calcolo dell'indennità integrativa, hanno fatto riferimento fittiziamente all'imposta tedesca sui redditi da lavoro anche nel caso dei lavoratori residenti in un altro Stato membro.
- 15 Il giudice del rinvio rileva in proposito che il sig. Merida ritiene di essere vittima di una discriminazione in quanto, se, come all'epoca in cui era impiegato presso le forze armate in Germania, è tenuto a pagare l'imposta sui suoi redditi ai sensi del diritto tributario francese perché percepisce indennità di disoccupazione in Francia e l'indennità integrativa in Germania, deve al contempo accettare che come base per il

calcolo dell'importo della detta indennità venga preso in considerazione uno stipendio netto fittizio determinato effettuando le detrazioni conformemente al diritto tributario tedesco. Sarebbe quindi sottoposto simultaneamente al diritto tributario di due Stati membri, e ciò sarebbe in contrasto con l'art. 39 CE.

- 16 Il giudice del rinvio osserva, da parte sua, che l'imposizione dei redditi da lavoro versati dalla Bundesrepublik Deutschland al sig. Merida a partire dalla risoluzione del suo contratto di lavoro continua ad essere disciplinata dalle disposizioni della CDI. L'interessato si opporrebbe erroneamente solo al fatto che la base di calcolo applicabile all'importo lordo dell'indennità integrativa non sia regolamentata più favorevolmente nel suo caso rispetto al caso di un lavoratore non frontaliero.
- 17 Tuttavia, il Bundesarbeitsgericht ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se costituisca violazione dell'art. 39 CE il fatto che ai fini della determinazione della base di calcolo dell'indennità integrativa di cui all'art. 4, punto 1, lett. b), del TV SozSich si faccia riferimento all'imposta fittizia tedesca sui redditi da lavoro [ai sensi dell'art. 4, punto 3, lett. b), seconda frase, TV SozSich], quando l'ex lavoratore risieda all'estero e sia ivi soggetto ad imposta».

Sulla questione pregiudiziale

- 18 L'art. 39 CE vieta qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro.

- 19 Peraltro, l'art. 7, n. 4, del regolamento n. 1612/68, che esplicita ed attua taluni diritti che ai lavoratori migranti derivano dall'art. 39 CE (sentenza 15 gennaio 1998, causa C-15/96, Schönig-Kougebetopoulou, Racc. pag. I-47, punto 12), dispone che tutte le clausole di contratti collettivi concernenti, in particolare, la retribuzione nonché le altre condizioni di lavoro e di licenziamento, sono nulle di diritto qualora prevedano condizioni discriminatorie nei confronti dei lavoratori cittadini degli altri Stati membri.
- 20 È pacifico che una prestazione come l'indennità integrativa, che fa parte dei benefici riconosciuti ai lavoratori in caso di licenziamento, rientra nell'ambito di applicazione *ratione materiae* delle disposizioni citate al punto precedente e che un lavoratore frontaliero che si trovi nella situazione del sig. Merida può far valere vantaggiosamente tali disposizioni relativamente a un'indennità di questo tipo (v. in tal senso, in particolare, sentenza 24 settembre 1998, causa C-35/97, Commissione/Francia, Racc. pag. I-5325, punti 36, 40 e 41).
- 21 Secondo la costante giurisprudenza della Corte, il principio della parità di trattamento sancito sia all'art. 39 CE sia all'art. 7 del regolamento n. 1612/68 vieta non soltanto le discriminazioni palesi basate sulla cittadinanza, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga in pratica al medesimo risultato (v., in particolare, sentenza 23 maggio 1996, causa C-237/94, O'Flynn, Racc. pag. I-2617, punto 17).
- 22 Il divieto di discriminazione impone non solo di non trattare situazioni analoghe in maniera differente, ma anche di non trattare situazioni diverse in maniera uguale (v., in particolare, sentenza 17 luglio 1997, causa C-354/95, National Farmers' Union e a., Racc. pag. I-4559, punto 61).

- 23 A meno che non sia oggettivamente giustificata e adeguatamente commisurata allo scopo perseguito, una disposizione di diritto nazionale dev'essere giudicata indirettamente discriminatoria quando, per sua stessa natura, tenda ad incidere più sui lavoratori migranti che su quelli nazionali e, di conseguenza, rischi di essere sfavorevole in modo particolare ai primi (v., in particolare, sentenza O'Flynn, cit., punto 20).
- 24 Orbene, nella fattispecie la presa in considerazione fittizia dell'imposta tedesca sui redditi da lavoro incide sfavorevolmente sulla situazione dei lavoratori frontalieri. Infatti, la detrazione fittizia di tale imposta al momento della determinazione della base di calcolo dell'indennità integrativa svantaggia le persone che, come il sig. Merida, risiedono e sono imponibili in uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania rispetto ai lavoratori che hanno la loro residenza e che sono imponibili in quest'ultimo Stato.
- 25 Nel caso di questi ultimi, la base di calcolo che serve a determinare l'importo dell'indennità integrativa è determinata in modo tale che tale base corrisponde allo stipendio netto che, in caso di non licenziamento, sarebbe dovuto all'interessato al momento del versamento di tale indennità. Tale risultato viene raggiunto detraendo, con un calcolo fittizio, oltre ai contributi previdenziali, l'importo delle imposte dovute in applicazione del diritto tributario tedesco, il quale disciplinava anche la situazione dell'interessato durante il suo rapporto di lavoro.
- 26 Durante il primo anno seguente la cessazione del rapporto di lavoro, l'indennità integrativa ammonta al 100 % della differenza tra la base di calcolo e l'importo dell'indennità di disoccupazione [ipotesi prevista dall'art. 4, punto 3, lett. b), del TV SozSich]. L'art. 4, punto 4, seconda frase, del TV SozSich garantisce peraltro la neutralità di qualsiasi eventuale imposizione la cui indennità integrativa potrebbe essere oggetto, a causa in particolare del fatto che viene superato l'importo massimo dell'esenzione dalle imposte in Germania.

- 27 Di conseguenza, durante il primo anno successivo alla cessazione del rapporto di lavoro, il reddito degli ex lavoratori residenti in Germania equivale a quello che verrebbe versato loro in quanto lavoratori attivi.
- 28 Invece, ai lavoratori frontalieri che si trovano nella situazione del sig. Merida la detrazione fittizia dell'imposta tedesca sui redditi da lavoro al momento della determinazione della base di calcolo dell'indennità integrativa non consente di raggiungere lo stesso risultato mediante l'erogazione della detta indennità, la quale è, come lo era il salario percepito dal sig. Merida, imponibile in Francia ai sensi dell'art. 14, n. 1, della CDI.
- 29 Per giustificare l'applicazione di questo metodo di calcolo ai lavoratori frontalieri, le autorità tedesche evidenziano le difficoltà amministrative che comporterebbe l'applicazione di diversi metodi di calcolo in funzione della residenza dell'interessato e le conseguenze sul bilancio della mancata presa in considerazione dell'imposta tedesca sui redditi da lavoro.
- 30 Orbene, tali obiezioni, relative all'aumento degli oneri finanziari e ad eventuali difficoltà amministrative, devono essere respinte. Infatti, motivazioni di questo tipo non possono, in ogni caso, giustificare l'inosservanza da parte della Repubblica federale di Germania degli obblighi derivanti dal Trattato CE (v., in particolare, sentenza 15 gennaio 2002, causa C-55/00, Gottardo, Racc. pag. I-413, punto 38).
- 31 In udienza, il governo tedesco ha dichiarato che l'art. 4, punto 4, seconda frase, del TV SozSich deve essere interpretato nel senso che una persona che si trova nella situazione del sig. Merida può ottenere il rimborso in Germania dell'importo delle imposte eventualmente versate a titolo dell'indennità integrativa nello Stato membro di residenza. Infatti, la detta clausola sarebbe diretta a neutralizzare qualsiasi imposta eventualmente dovuta a causa della riscossione di tale indennità, indipendentemente dallo Stato membro in cui quest'ultima viene erogata.

- 32 Tuttavia, la circostanza, sempreché sia accertata, che l'importo delle imposte versate nello Stato membro di residenza è rimborsato a posteriori nello Stato membro d'impiego non può modificare la conclusione secondo cui la presa in considerazione fittizia dell'imposta tedesca sui redditi da lavoro rivela una discriminazione a svantaggio dei lavoratori che si trovano nella situazione del sig. Merida.
- 33 Infatti, la detrazione fittizia dell'imposta tedesca sui redditi da lavoro al momento della determinazione della base di calcolo dell'indennità integrativa non ha alcun nesso con l'imposta sul reddito versata dal lavoratore in Francia durante il rapporto di lavoro, per cui anche se un importo corrispondente all'imposta versata dal beneficiario di tale indennità in Francia è rimborsato a posteriori in Germania, una tale indennità può, in definitiva, rivelarsi di importo inferiore a quello corrispondente alla differenza tra la retribuzione versata durante la vita attiva e la prestazione di disoccupazione di cui beneficia l'interessato.
- 34 È peraltro pacifico che è proprio ciò che avviene nel procedimento principale, in cui l'applicazione della detrazione fittizia dell'imposta tedesca sui redditi da lavoro ai lavoratori frontalieri che si trovano nella situazione del sig. Merida ha, di fatto, la conseguenza di privare questi ultimi di una parte del reddito netto di cui beneficiavano quando lavoravano presso le forze armate stazionate in Germania, poiché tale parte corrisponde alla differenza tra l'importo dell'imposta sul reddito versata in Francia e quello, più elevato, dell'imposta tedesca sui redditi da lavoro detratta fittiziamente al momento del calcolo dell'indennità integrativa.
- 35 Quindi, nel caso di lavoratori frontalieri che si trovano nella situazione del sig. Merida, l'applicazione fittizia dell'aliquota tedesca dell'imposta sui redditi da lavoro osta a che l'erogazione dell'indennità integrativa compensi, durante il primo anno

seguinte la cessazione del rapporto di lavoro, la perdita del salario conseguente alla stessa, contrariamente a quanto accade per i lavoratori residenti in Germania.

36 Una compensazione di questo tipo potrebbe essere invece realizzata se le autorità tedesche determinassero la base di calcolo dell'indennità integrativa, che è imponibile in Francia conformemente all'art. 14, n. 1, della CDI, senza detrarre fittiziamente l'imposta tedesca sui redditi, che non era dovuta sul salario versato durante il periodo di attività dell'interessato, pur non rimborsando l'imposta sul reddito versata in Francia.

37 Ciò premesso, la questione posta va risolta nel senso che gli artt. 39 CE e 7, n. 4, del regolamento n. 1612/68 ostano ad una normativa nazionale prevista da un contratto collettivo secondo cui l'importo di una prestazione sociale quale l'indennità integrativa, erogata dallo Stato membro d'impiego, è calcolata in modo tale che l'imposta sul reddito da lavoro dovuta in tale Stato viene detratta fittiziamente al momento della determinazione della base di calcolo della detta indennità, mentre, conformemente ad una convenzione avente lo scopo di evitare le doppie imposizioni, gli stipendi, i salari e le retribuzioni analoghe versate ai lavoratori che non risiedono nello Stato membro d'impiego sono imponibili solo nello Stato membro di residenza di questi ultimi.

Sulle spese

38 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare osservazioni alla Corte, diverse da quelle delle dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

Gli artt. 39 CE e 7, n. 4, del regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità, ostano ad una normativa nazionale prevista da un contratto collettivo secondo cui l'importo di una prestazione sociale quale l'indennità integrativa temporanea («Überbrückungsbeihilfe»), erogata dallo Stato membro d'impiego, è calcolato in modo tale che l'imposta sul reddito da lavoro dovuta in tale Stato membro viene detratta fittiziamente al momento della determinazione della base di calcolo della detta indennità, mentre, conformemente ad una convenzione avente lo scopo di evitare le doppie imposizioni, gli stipendi, i salari e le retribuzioni analoghe versati ai lavoratori che non risiedono nello Stato membro d'impiego sono imponibili solo nello Stato membro di residenza di questi ultimi.

Firme