

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

PHILIPPE LÉGER

presentate il 13 luglio 2006¹

1. Nel presente procedimento, il Bundesfinanzhof tedesco chiede alla Corte se l'art. 43 del Trattato CE debba essere interpretato nel senso che osta a disposizioni nazionali in forza delle quali a un contribuente residente viene negato il beneficio di un'imposizione congiunta con il coniuge per il fatto che quest'ultimo risiede in un altro Stato membro, nel quale ha percepito redditi considerati non imponibili in detto Stato.

3. Ai sensi dell'art. 1, n. 1, dell'ESStG 1997, le persone fisiche aventi la residenza o la dimora abituale nel territorio nazionale sono integralmente assoggettate all'imposta sul reddito tedesca. Ai sensi del n. 3 di detta disposizione, le persone fisiche non aventi la residenza né la dimora abituale nel territorio nazionale possono chiedere di essere considerate integralmente soggette ad imposta qualora percepiscano redditi tedeschi ai sensi dell'art. 49 dell'ESStG 1997 e a condizione che tali redditi siano assoggettati almeno nella misura del 90% all'imposta sul reddito tedesca (c.d. «limite di imponibilità relativo»), oppure che la parte dei redditi non soggetti all'imposta in Germania non superi DEM 12 000 (c.d. «limite di imponibilità assoluto»).

I — Normativa nazionale

2. Il regime generale tedesco in materia di tassazione delle persone fisiche è disciplinato dalla legge relativa all'imposta sul reddito nella versione applicabile nel 1997 (Einkommensteuergesetz; in prosieguo: l'«ESStG 1997»).

4. D'altro canto, l'art. 1 a, n. 2, dell'ESStG 1997 prevede che, per i cittadini degli Stati membri dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo (SEE), è possibile, ai fini dell'applicazione dell'art. 26 dell'ESStG 1997, trattare il coniuge della persona integralmente soggetta ad imposta ai sensi dell'art. 1, n. 1, o dell'art. 1, n. 3, dell'ESStG 1997 come se fosse integralmente soggetto ad imposta, a

¹ — Lingua originale: il francese.

condizione che abbia la residenza o la dimora abituale nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea o di uno Stato membro del SEE.

5. Inoltre, le condizioni previste dall'art. 1, n. 3, dell'EstG 1997 si applicano al coniuge non avente la residenza o la dimora abituale in Germania. Pertanto, affinché il coniuge non residente venga considerato integralmente soggetto ad imposta, la parte dei redditi soggetta all'imposta tedesca dev'essere pari o superiore al 90% del totale dei redditi nazionali e non nazionali della coppia, oppure il limite di imponibilità assoluto dei redditi non soggetti all'imposta tedesca non deve superare l'importo di DEM 24 000.

6. I redditi nazionali e non nazionali dei coniugi devono essere determinati ai sensi del diritto tedesco, senza distinzione tra i redditi conseguiti in Germania e quelli conseguiti all'estero. Dato che il diritto tedesco non definisce la nozione di «redditi», il giudice del rinvio afferma nella sua decisione che occorre definire tale nozione alla luce del diritto tributario tedesco, anche quando i detti redditi non risultano o sono menzionati come redditi esenti da imposta nello Stato di residenza.

7. Ai sensi dell'art. 26 dell'EstG 1997, i coniugi non stabilmente separati che siano entrambi integralmente soggetti ai sensi dell'art. 1, n. 1, o dell'art. 1a dell'EstG 1997 possono chiedere un'imposizione congiunta.

8. In tal caso, conformemente all'art. 26b dell'EstG 1997, i redditi dei coniugi vengono sommati e imputati ad entrambi congiuntamente. I coniugi vengono quindi trattati come congiuntamente soggetti ad imposta.

9. Tale metodo è inteso a far sì che venga presa in considerazione la situazione personale e familiare della coppia determinando un'imposizione meno gravosa qualora esista una differenza considerevole tra i redditi percepiti dai coniugi o uno dei due non percepisca alcun reddito. In tal modo viene garantito il minimo di sussistenza, in quanto i coniugi beneficiano di due quote di base esenti dall'imposta sul reddito.

10. Occorre inoltre precisare che, ai sensi dell'art. 22, punto 1, dell'EstG 1997, i redditi derivanti da prestazioni periodiche, che non fanno parte dei tipi di reddito di cui all'art. 2,

n. 1, punti 1-6, dell'EstG 1997², vengono presi in considerazione nel calcolo dei limiti previsti agli artt. 1 e 1a dell'EstG 1997 in quanto rientranti nella categoria degli «altri redditi».

11. Infine, a norma dell'art. 3, punto 1, lett. d), e punto 67, dell'EstG 1997, le prestazioni di maternità e l'assegno parentale, versati ai sensi del diritto tedesco, sono considerati redditi nazionali esenti da imposta.

II — Fatti e procedimento principale

12. Nel corso del 1997, il sig. Meindl, cittadino austriaco residente in Germania, percepiva redditi in tale paese derivanti da un'attività lavorativa autonoma e dall'esercizio di un'attività artigianale per un importo complessivo di DEM 138 422. La moglie, sig.ra Meindl-Berger, residente in Austria, non esercitava alcuna attività lavorativa nell'anno controverso, ma percepiva dalla Repubblica d'Austria un'indennità postnatale di ATS 142 586, un assegno di maternità di ATS 47 117 e assegni familiari di ammontare pari ad ATS 15 600, per un controvalore complessivo di DEM 26 994,73.

2 — Tali redditi, elencati all'art. 2, n. 1, prima frase, dell'EstG 1997, sono i redditi derivanti da un'attività agricola o silvicola, i redditi derivanti da attività artigianali o commerciali, i redditi derivanti da attività lavorativa autonoma, i redditi derivanti da attività lavorativa subordinata, i redditi dei capitali mobiliari e i redditi da locazione.

13. Conformemente al diritto tributario austriaco, i «redditi» percepiti dalla sig.ra Meindl-Berger non sono soggetti ad imposta.

14. In forza del diritto tedesco, il sig. Meindl chiedeva al Finanzamt, autorità tedesca competente in materia fiscale, di beneficiare dell'imposizione congiunta. La sua domanda veniva respinta da tale autorità, che assoggettava il sig. Meindl a un'imposizione individuale per un importo di DEM 45 046, considerandolo quindi alla stregua di una persona non coniugata.

15. Da un lato, secondo il Finanzamt, non sussistevano le condizioni previste agli artt. 1a, n. 1, punto 2, e 1, n. 3, dell'EstG 1997, in quanto la parte dei redditi dei coniugi percepita in Germania sarebbe stata inferiore al 90% del loro importo complessivo. D'altro canto, l'ammontare dei redditi percepiti dalla sig.ra Meindl-Berger in Austria sarebbe stata superiore al limite di DEM 24 000 previsto dall'art. 1, n. 3, seconda frase, in combinato disposto con l'art. 1a, n. 1, punto 2, ultima frase, dell'EstG 1997.

16. Infatti, il Finanzamt ritiene che le indennità percepite dalla sig.ra Meindl-Berger, non essendo state versate in conformità del diritto tedesco, non siano esenti da imposta ai sensi dell'art. 3, punto 1, lett. d), dell'EstG 1997. Pertanto, in forza dell'art. 22,

punto 1, dell'ESStG 1997, tali prestazioni devono essere prese in considerazione al fine di determinare il limite di imponibilità in quanto redditi esteri.

17. Il sig. Meindl, dopo avere esperito infruttuosamente un ricorso amministrativo, proponeva un ricorso giurisdizionale contro la decisione del Finanzamt dinanzi al Finanzgericht. Quest'ultimo accoglieva la sua domanda e dichiarava che egli aveva diritto a beneficiare di un'imposizione congiunta, dal momento che la nozione di «redditi» doveva essere interpretata restrittivamente in conformità del diritto comunitario.

18. Il Finanzamt adiva il Bundesfinanzhof mediante ricorso per cassazione (Revision).

III — Questione pregiudiziale

19. Il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se si configuri una violazione dell'art. 43 [CE] qualora venga negato a un soggetto passivo residente il beneficio del-

l'imposizione congiunta, con riguardo all'imposta sui redditi, unitamente alla sua consorte residente in Austria, dalla quale non sia separato, con la motivazione che ella ha percepito sia più del 10% dei redditi comuni sia un importo superiore a DEM 24 000, e tali redditi ai sensi della normativa austriaca sono esenti da imposta».

IV — Analisi

20. Preliminarmente, occorre stabilire se la situazione del sig. Meindl rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 43 CE.

21. A differenza del governo tedesco, non vedo motivi per dubitare della fondatezza dell'analisi del Bundesfinanzhof, secondo cui la situazione del sig. Meindl ricade nell'ambito di applicazione dell'art. 43 CE.

22. Da un lato è giurisprudenza costante che l'art. 43 CE non è applicabile alle situazioni ristrette localmente all'interno di un solo Stato membro³. Nella fattispecie, il sig. Meindl, cittadino austriaco, lavora e risiede in Germania, il che dimostra come la situazione non sia circoscritta a un solo Stato membro. D'altro canto, conforme-

³ — V., ad es., sentenze 23 aprile 1991, causa C-41/90, Höfner e Elser (Racc. pag. I-1979, punto 37), 28 gennaio 1992, causa C-332/90, Steen (Racc. pag. I-341, punto 9), e 16 gennaio 1997, causa C-134/95, USSL n. 47 di Biella (Racc. pag. I-195, punto 19).

mente all'art. 43, secondo comma, CE, la libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività *non salariate* e al loro esercizio. Ebbene, risulta dalla decisione del giudice del rinvio che il sig. Meindl ha esercitato un'attività autonoma in Germania. Ne consegue che egli si è avvalso della propria libertà di stabilimento.

23. Con la sua questione, il giudice del rinvio vuole sapere se l'art. 43 CE debba essere interpretato nel senso che osta a che a un contribuente residente in Germania venga negata un'imposizione congiunta con il coniuge residente in Austria, da cui non è separato, per il fatto che il coniuge ha percepito oltre il 10% dei redditi comuni e più di DEM 24 000, mentre tali redditi ai sensi della normativa austriaca sono esenti da imposta.

24. Il governo tedesco ritiene che tale questione vada risolta in senso negativo.

25. Non condivido tale parere.

26. Occorre anzitutto rammentare che, se è pur vero che la materia delle imposte dirette

rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario⁴. Ne consegue che gli Stati membri, nell'esercizio delle loro competenze, non devono violare le libertà fondamentali garantite dal Trattato, quali la libertà di stabilimento⁵.

27. Ciò significa, in particolare, che gli Stati membri devono astenersi non solo da qualsiasi discriminazione palese in base alla cittadinanza, ma anche da qualsiasi forma di discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di distinzione, pervenga al medesimo risultato⁶.

28. Tuttavia, una discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse⁷.

29. In materia di imposte dirette, la Corte ha statuito, in particolare nelle sentenze Schu-

4 — V., in particolare, sentenze 21 novembre 2002, causa C-436/00, X e Y (Racc. pag. I-10829, punto 32 e giurisprudenza *ivi* citata), e 13 novembre 2003, causa C-209/01, Schilling e Fleck-Schilling (Racc. pag. I-13389, punto 22).

5 — V., in particolare, sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia (Racc. pag. 273, punto 13), e 11 marzo 2004, causa C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (Racc. pag. I-2409, punto 40).

6 — V., in particolare, sentenze 12 febbraio 1974, causa 152/73, Sotgiu (Racc. pag. 153, punto 11), 21 novembre 1991, causa C-27/91, Le Manoir (Racc. pag. I-5531, punto 10), e 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225, punto 26).

7 — V., ad es., sentenza 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx (Racc. pag. I-2493, punto 17).

macker, citata, e 12 giugno 2003, Gerritse⁸, che la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono analoghe. Infatti, il reddito percepito dal non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza. Inoltre, la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici, che corrisponde in genere alla sua residenza abituale⁹.

30. Nella fattispecie, il sig. Meindl, ancorché cittadino austriaco, risiede e percepisce tutti i propri redditi in Germania.

31. Tuttavia, egli viene trattato in maniera diversa rispetto a un contribuente residente in Germania il cui coniuge che non percepisce redditi risiede del pari in detto Stato membro.

32. Infatti, ai sensi dell'EstG 1997, le autorità tedesche si rifiutano di prendere in considerazione la situazione personale e

familiare del sig. Meindl in quanto la moglie risiede in Austria e percepisce in tale Stato redditi che eccederebbero il 10% dei redditi della famiglia e DEM 24 000. Il sig. Meindl viene quindi considerato dalle autorità fiscali tedesche alla stregua di una persona non coniugata.

33. Ora, come si è visto in precedenza, ai sensi dello stesso EstG 1997, un contribuente residente in Germania il cui coniuge non attivo risiede del pari nel territorio di tale Stato membro ottiene automaticamente il beneficio dell'imposizione congiunta.

34. Tale disparità di trattamento tra un contribuente residente in Germania il cui coniuge non attivo risiede in un altro Stato membro e un contribuente residente in Germania il cui coniuge non attivo risiede del pari in tale Stato membro si fonda su una situazione obiettivamente diversa, per cui la disparità di trattamento non può essere qualificata come discriminazione indiretta in base alla cittadinanza?

35. Ritengo di no.

36. A mio parere, infatti, un cittadino austriaco che lavora e risiede in Germania e il cui coniuge non svolge alcuna attività lavorativa e risiede in un altro Stato membro si trova oggettivamente nella stessa situa-

8 — Causa C-234/01 (Racc. pag. I-5933).

9 — Sentenze Schumacker, citata (punti 31 e 32) e Gerritse, citata (punto 43).

zione fiscale di un contribuente residente in Germania che svolge lo stesso lavoro e il cui coniuge, residente nello stesso Stato membro, non esercita alcuna attività. In entrambi i casi, i redditi della famiglia derivano dall'attività di uno solo dei coniugi residenti.

37. Tale disparità di trattamento attinente al luogo di residenza del coniuge non attivo, a mio avviso, si basa su una condizione che i cittadini nazionali possono soddisfare più facilmente rispetto ai cittadini di altri Stati membri i cui familiari risiedono più spesso al di fuori del territorio tedesco.

38. A mio parere, l'equiparabilità tra queste due situazioni andrebbe valutata applicando un ragionamento analogo a quello adottato dalla Corte nella sentenza 16 maggio 2000, causa C-87/99, Zurstrassen¹⁰.

39. In detta sentenza, infatti, la Corte ha dichiarato che il beneficio dell'imposizione congiunta non poteva essere negato a un contribuente residente per il motivo che il coniuge, dal quale non era separato, risiedeva in un altro Stato membro.

40. È vero che, a differenza della sig.ra Zurstrassen, la sig.ra Meindl-Berger percepisce nello Stato di residenza redditi considerati imponibili ai sensi del diritto tedesco.

41. Tuttavia, dalla decisione del giudice del rinvio risulta che tali redditi costituiscono *per loro natura* prestazioni non imponibili in Austria.

42. Ricordo che, nella sentenza 1° luglio 2004, causa C-169/03, Wallentin¹¹, la Corte ha dichiarato che redditi non imponibili non costituivano redditi significativi, per cui lo Stato in cui vengono percepiti redditi di tale natura non può concedere un'agevolazione fiscale derivante dalla presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente.

43. Ritengo che la soluzione adottata nella suddetta sentenza possa essere trasposta al caso ora in esame. Infatti, da un lato, se le prestazioni erogate alla sig.ra Meindl-Berger fossero state percepite in forza del diritto tedesco, sarebbero state esenti da imposta in Germania, il che dimostra come esse possano essere considerate non imponibili per loro natura ai sensi del diritto tedesco. Le prestazioni in questione, pertanto, non sarebbero rientrate nel calcolo dei redditi nazionali e non nazionali della coppia.

10 — Racc. pag. I-3337, punto 23.

11 — Racc. pag. I-6443, punti 17 e 18.

D'altro lato, se si dovesse accogliere la tesi del governo tedesco, la situazione personale e familiare del contribuente residente in Germania non verrebbe presa in considerazione né in Germania né in Austria.

44. Infatti, il sig. Meindl, che risiede in Germania, non percepisce alcun reddito in Austria e le uniche risorse della famiglia ivi percepite consistono in prestazioni non imponibili in tale Stato. Pertanto, la situazione personale e familiare del sig. Meindl non può essere presa in considerazione in Austria.

45. Orbene, occorre precisare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, la discriminazione consiste nel fatto che la situazione personale e familiare del contribuente non è presa in considerazione né nello Stato dell'occupazione né in quello di residenza¹².

12 — Sentenza Schumacker, citata, punto 38. Preciso inoltre che la Corte, nella sentenza 11 dicembre 2002, causa C-385/00, De Groot (Racc. pag. I-11819, punto 101), ha dichiarato che la presa in considerazione della situazione personale e familiare dei contribuenti dev'essere garantita dagli Stati membri, quale che sia il modo in cui gli Stati hanno ripartito fra loro tale obbligo.

46. Nella fattispecie, la Repubblica federale di Germania, Stato nel quale il sig. Meindl risiede, in cui percepisce la quasi totalità dei redditi familiari ed è obbligatoriamente assoggettato ad imposta, è nelle migliori condizioni per prendere in considerazione la situazione personale e familiare dell'interessato.

47. Ritengo pertanto che la disparità di trattamento tra i contribuenti residenti il cui coniuge non attivo risiede in un altro Stato membro e i contribuenti residenti il cui coniuge non attivo risiede nel territorio nazionale, quale risulta dall'ESTG 1997, debba essere considerata una discriminazione indiretta in base alla cittadinanza, incompatibile con l'art. 43 CE.

48. Alla luce di quanto precede, propongo di dichiarare che l'art. 43 CE dev'essere interpretato nel senso che osta a che a un contribuente residente in Germania venga negata un'imposizione congiunta con il coniuge residente in Austria, da cui non è stabilmente separato, per il motivo che il detto coniuge ha percepito oltre il 10% dei redditi comuni e più di DEM 24 000, mentre tali redditi sono esenti da imposta ai sensi del diritto austriaco.

V — Conclusione

49. Alla luce di tali considerazioni, propongo alla Corte di risolvere come segue la questione pregiudiziale sottoposta dal Bundesfinanzhof:

«L'art. 43 CE dev'essere interpretato nel senso che osta a che a un contribuente residente in Germania venga negata un'imposizione congiunta con il coniuge residente in Austria, da cui non è stabilmente separato, per il motivo che il detto coniuge ha percepito oltre il 10% dei redditi comuni e più di DEM 24 000, mentre tali redditi sono esenti da imposta ai sensi del diritto austriaco».