

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 27 ottobre 2009¹

1. Lo Hoge Raad (Corte suprema dei Paesi Bassi) sottopone una questione pregiudiziale alla Corte di giustizia relativamente alla compatibilità con l'art. 43 CE di una deduzione dell'imposta sul reddito olandese che opera una discriminazione a danno dei contribuenti non residenti, benché consenta loro una previa scelta tra il loro regime e quello di residenti.

3. La questione pregiudiziale sottoposta fornisce un buon esempio di questa deformazione orwelliana.

2. La presente causa offre alla Corte di giustizia la possibilità di chiarire se, alla luce della sua giurisprudenza sulla fiscalità diretta, un'opzione di imposizione neutralizza un trattamento discriminatorio. Tuttavia, come espongo qui di seguito, l'equiparazione tra residenti e non residenti può nascondere un inganno, poiché vi sono casi in cui occorre affermare, parafrasando il maiale protagonista di *La fattoria degli animali*, che tutti i contribuenti europei sono uguali, ma alcuni sono più uguali degli altri².

I — Ambito normativo*A — La normativa comunitaria*

4. L'art. 43 CE sancisce la libertà di stabilimento delle imprese e dei professionisti in tutta la Comunità:

1 — Lingua originale: lo spagnolo.

2 — Orwell, G., *La fattoria degli animali*, Arnoldo Mondadori editore, ed. 2000, pag. 13, narra che il famoso comandamento finale, che deforma i sette iniziali e li riunisce in uno solo, si pone in bocca al maiale Clarinetto [Squaaler], «con guance assai rotonde, occhi vivi, mosse agili e voce acuta. Era un parlatore brillante e, quando stava svolgendo qualche punto difficile, aveva un modo tutto suo di saltellare da un lato all'altro e di menare la coda in gesto molto persuasivo. Gli altri dicevano di Clarinetto che avrebbe saputo far vedere bianco per nero».

«[n]el quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni

relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro.

6. L'art. 7.2 descrive la base imponibile dell'imposta nel modo seguente:

La libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività non salariate e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'articolo 48, secondo comma, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo relativo ai capitali».

«1. La base imponibile, come risultato dei redditi derivanti da lavoro e da un alloggio, è costituita dall'importo di quanto ricavato dai redditi derivanti da lavoro e da un alloggio, previa deduzione delle perdite ai sensi del capitolo 3.

2. La base imponibile, ottenuta dai redditi derivanti da lavoro e da un alloggio, è l'importo globale dei redditi, composto da:

B — *La normativa dei Paesi Bassi*

5. Nei Paesi Bassi l'imposta sul reddito è prevista nella Wet Inkomstenbelating 2001 (legge relativa all'imposta sul reddito). Ai sensi dell'art. 2, n. 1, di questa legge, le persone fisiche che non risiedono in detto paese sono assoggettate all'imposta sul reddito, ogni qualvolta recepiscono redditi nel territorio olandese.

a) gli utili di un'impresa olandese gestita con l'ausilio di una stabile organizzazione nei Paesi Bassi o di un rappresentante stabile nei Paesi Bassi (impresa olandese).

(...».

7. La deduzione applicabile all'imprenditore è definita all'art. 3, n. 74, della citata legge, ma il n. 76 specifica che quella concessa al lavoratore autonomo si applica a coloro che prestano un numero minimo di ore. La misura di tale deduzione dipende dai profitti e viene calcolata mediante una scala decrescente contenuta nella legge.

8. Ai sensi dell'art. 3, n. 6, della menzionata norma, si intende per «numero minimo di ore»:

«(...) l'impiego durante l'anno civile di almeno 1 225 ore ad attività di una o più imprese da cui il soggetto passivo realizza un utile in qualità di imprenditore».

9. Benché la normativa nazionale non lo menzioni esplicitamente, secondo il giudice del rinvio in questa fascia oraria vengono calcolate solo le ore in cui un soggetto passivo non residente esercita attività in una struttura nei Paesi Bassi. Risulta dal fascicolo che, in forza dell'art. 9 del *Besluit voorkoming dubbele belasting 2001* (Decreto del 2001 sulla prevenzione della doppia imposizione), i residenti in questo paese possono inserire nel

calcolo temporale totale le ore lavorate sia nei Paesi Bassi sia all'estero.

10. L'art. 2, n. 5 della legge introduce un regime opzionale di imposizione per gli imprenditori non residenti, alle seguenti condizioni:

«Il soggetto passivo residente che non rimanga nei Paesi Bassi durante l'anno completo dell'esercizio e il soggetto passivo non residente, in quanto residente in un altro Stato dell'Unione europea o in uno Stato terzo stabilito con decisione ministeriale, con il quale i Paesi Bassi hanno concluso un accordo per evitare la doppia imposizione e incentivare lo scambio di informazioni, assoggettabile a imposta in uno Stato europeo o in uno Stato terzo, possono scegliere di essere assoggettati alle norme della presente legge vigenti per i soggetti passivi residenti. Con decisione ministeriale saranno elaborati gli elementi di prova necessari per l'attuazione di questa disposizione (...)».

II — I fatti

11. F. Gielen è un lavoratore autonomo residente in Germania, suo paese d'origine, dove gestisce, unitamente a due soci, un'impresa nel settore della serricoltura. L'azienda del

sig. Gielen ha una succursale nei Paesi Bassi per piante ornamentali.

all'insieme delle entrate dell'interessato. Con questa premessa, il Gerechtshof ha ridotto la base imponibile a EUR 11 188.

12. Nel 2001, il sig. Gielen ha dichiarato nei Paesi Bassi redditi per EUR 11 577 prodotti dalla sua sede olandese. Avendo dedicato meno di 1 225 ore all'azienda olandese, non soddisfaceva il requisito di cui all'art. 3, n. 6, della legge e pertanto gli è stato vietato di dedurre dalla base imponibile EUR 6 084 come gli sarebbe spettato in base ai suoi redditi in tale Stato.

14. Il sig. Gielen ha presentato ricorso per cassazione contro la sentenza di appello dell'Hoge Raad, facendo sempre valere il suo diritto alla deduzione intera di EUR 6 084 alla quale avrebbe diritto sulla base delle sue entrate nei Paesi Bassi. A sua volta, l'amministrazione resistente ha fatto valere in cassazione la tesi opposta.

13. Una volta adottata la decisione dell'amministrazione fiscale con cui gli è stato negato il diritto alla deduzione, il sig. Gielen ha presentato un reclamo che è stato respinto, per cui ha presentato un ricorso dinanzi al Tribunale di Breda, che neanche ha avuto successo. Contro la decisione di questo organo giurisdizionale, il sig. Gielen ha interposto appello dinanzi al Gerechtshof (Corte di appello) di Hertogenbosch, che ha accolto parzialmente le richieste del ricorrente, ritenendo che il sig. Gielen avesse diritto alla deduzione, nonostante non avesse lavorato il minimo di 1 225 ore nei Paesi Bassi, ma ne ha calcolato l'importo sulla base della percentuale corrispondente ai redditi olandesi rispetto

15. Il 4 ottobre 2007 l'avvocato generale dell'Hoge Raad, J.A.C.A. Overgaauw ha presentato le sue conclusioni, nelle quali ha aderito a quanto fatto valere dal sig. Gielen, sostenendo che un non residente, al quale viene impedito di calcolare le ore lavorative effettuate in un altro Stato membro al fine di una deduzione fiscale, subisce una discriminazione incompatibile con il diritto comunitario. Ha aggiunto che il regime tributario dei Paesi Bassi ammette che gli imprenditori non residenti come il sig. Gielen si avvalgano del regime di residenti, in base al quale verrebbero loro imputate tutte le ore effettuate, sia nei Paesi Bassi, sia in altri Stati dell'Unione. Questa opzione porrebbe rimedio alla discriminazione cui si è fatto prima riferimento, salvando la sua compatibilità con il Trattato CE.

III — La questione pregiudiziale e il procedimento dinanzi alla Corte

16. Sulla base delle memorie delle parti nonché delle conclusioni dell'avvocato generale Overgaauw, la terza sezione dell'Hoge Raad ha sospeso il procedimento e con ordinanza 12 settembre 2008 ha sottoposto alla Corte la seguente questione:

«Se l'art. 43 CE debba essere interpretato nel senso che questo articolo non osta all'applicazione di una disposizione del diritto tributario di uno Stato membro ai profitti realizzati da un cittadino di un altro Stato membro (soggetto passivo straniero) in una parte della sua impresa situata nel primo Stato membro, qualora siffatta disposizione, interpretata in un determinato modo, operi — considerata di per sé — una distinzione incompatibile con l'art. 43 CE tra i soggetti passivi nazionali e quelli stranieri, ma abbia conferito al soggetto passivo straniero la possibilità di scegliere di essere trattato come un soggetto passivo nazionale, possibilità di cui questi non si è avvalso per motivi personali».

17. L'ordinanza di rinvio è stata registrata presso la cancelleria della Corte il 6 ottobre 2008.

18. Hanno depositato osservazioni scritte il sig. Gielen, i governi dei Paesi Bassi, della Germania, dell'Estonia, della Svezia, del Portogallo nonché la Commissione europea.

19. All'udienza, svoltasi il 17 settembre 2009, sono comparsi per presentare le proprie osservazioni orali il rappresentante legale del sig. Gielen, gli agenti dei governi olandesi, svedese, tedesco, portoghese e estone, nonché quello della Commissione europea.

IV — Ricevibilità

20. Il governo portoghese e il sig. Gielen sostengono che le questioni sottoposte all'Hoge Raad sono di carattere ipotetico e dipendono unicamente dall'interpretazione del diritto nazionale, compito che spetta esclusivamente agli organi giurisdizionali degli Stati membri.

21. Secondo una consolidata giurisprudenza spetta al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia, valutare sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per poter emettere la propria sentenza, sia la rilevanza delle

questioni che sottopone ai sensi dell'art. 234³. Ciò nonostante, la Corte ha accettato, in casi eccezionali, di esaminare le circostanze in cui un organo giurisdizionale nazionale effettua un rinvio, al fine di verificare la propria competenza⁴. Ciò si verifica quando il problema sottoposto sia di natura meramente ipotetica⁵, poiché lo spirito di collaborazione che deve presiedere allo svolgimento del procedimento pregiudiziale implica che il giudice nazionale tenga presente la funzione di cui la Corte di Lussemburgo è investita, che è quella di contribuire all'amministrazione della giustizia negli Stati membri e non di esprimere pareri a carattere consultivo su questioni generali o ipotetiche⁶.

22. Dinanzi al Hoge Raad, come ho indicato precedentemente, si discute sugli effetti di un'opzione disciplinata nella normativa olandese. Il sig. Gielen ha scelto una delle due possibilità consentitegli (quella relativa ai non residenti) e denuncia lo svantaggio nel quale si trova rispetto a quella dei residenti nei Paesi Bassi. Benché l'alternativa offerta al ricorrente possa essere valutata

solo con un'applicazione «ipotetica» delle norme olandesi, per effettuare un test di uguaglianza occorre adoperare un parametro di riferimento⁷. Quando si valuta una discriminazione prevista in una norma giuridica, il confronto viene effettuato comparando tale norma con altre disposizioni. Per completare il ragionamento, il parametro di riferimento si applica sempre «in ipotesi», senza conferire, tuttavia, alla controversia un carattere «ipotetico».

23. Inoltre, non credo sia stato adoperato un parametro di riferimento errato per sostenere il confronto fra residenti e non residenti. Tale aspetto rientra nella valutazione del carattere discriminatorio che occorrerà sviluppare in sede di esame del merito della causa poiché, come tale, non incide sulla rilevanza della questione pregiudiziale, ma sullo studio dettagliato sotto tale aspetto.

24. Di conseguenza, suggerisco alla Corte di giustizia di dichiarare ricevibile la questione pregiudiziale sottoposta.

3 — Sentenze 16 luglio 1992, causa C-83/91, Meilicke (Racc. pag. I-4871, punto 23); 18 marzo 2004, causa C-314/01, Siemens e ARGE Telekom (Racc. pag. I-2549, punto 34); 22 novembre 2005, causa C-144/04, Mangold (Racc. pag. I-9981, punto 34); 18 luglio 2007, causa C-119/05, Lucchini (Racc. pag. I-6199, punto 43), e 6 novembre 2008, causa C-248/07, Trespa International (Racc. pag. I-8221, punto 32).

4 — Sentenza 16 dicembre 1981, causa C-244/08, Foglia (Racc. pag. 3045, punto 21).

5 — Sentenze 13 marzo 2001, causa C-379/98, Preussen Elektra (Racc. pag. I-2099, punto 39); 22 gennaio 2002, causa C-390/99, Canal Satélite Digital (Racc. pag. I-607, punto 19); 5 febbraio 2004, causa C-380/01, Schneider (Racc. pag. I-1389, punto 22), e 12 giugno 2008, causa C-458/06, Gourmet Classic (Racc. pag. I-4207, punto 25).

6 — Sentenze Foglia, cit., punti 18 e 20; 3 febbraio 1983, causa C-149/82, Robards (Racc. pag. 171, punto 19); Meilike, cit., punto 64, e 18 dicembre 2007, causa C-62/06, ZF Zefeser (Racc. pag. I-11995, punto 15).

7 — Tridimas, T., *The General Principles of EU Law*, 2ª ed., Ed. Oxford University Press, Oxford, 2006, pagg. 81-83.

V — Analisi della questione pregiudiziale

Germania. Di sua propria scelta non l'ha fatto, per cui non ha subito alcuna discriminazione nella normativa controversa, in quanto è stato trattato in maniera diversa per sua scelta.

25. La presente analisi deve essere effettuata in due fasi.

26. In primo luogo, il sig. Gielen fa valere che l'impossibilità di calcolare le ore lavorate in Germania, al fine di ottenere una deduzione dalla base imponibile dell'imposta olandese sul reddito, costituisce una limitazione che vige nei Paesi Bassi solo per i non residenti che optano per il regime per essi previsto. Gli Stati che hanno presentato osservazioni in questo procedimento pregiudiziale, nonché la Commissione e il sig. Gielen, hanno fatto valere tesi contrapposte su tale argomento.

28. Il giudice del rinvio non nutre dubbi sul carattere discriminatorio e incompatibile con l'art. 43 CE della deduzione controversa per i non residenti nei Paesi Bassi. Se la Corte di giustizia accettasse questa premessa, si occuperebbe unicamente degli effetti dell'opzione prevista dalla legge sulle imposte sopra menzionata. Certo, non tutte le parti in questo procedimento pregiudiziale condividono la tesi dell'Hoge Raad. Come segnala opportunamente il governo tedesco, se la limitazione al calcolo di ore all'estero fosse compatibile con il diritto comunitario, non avrebbe senso pronunciarsi sul regime opzionale previsto dalla normativa fiscale di cui è causa.

27. In secondo luogo, lo Hoge Raad incentra i suoi dubbi sulla giustificazione fatta valere dal governo olandese. Ai lavoratori autonomi che non risiedono nei Paesi Bassi, ma che conseguono profitti in tale territorio, è consentito optare per il regime previsto per i residenti. Pertanto, il sig. Gielen poteva scegliere il secondo regime e calcolare le ore lavorate in

29. In definitiva, occorre chiarire se il sistema di deduzioni vigente nei Paesi Bassi per i lavoratori autonomi non residenti sia compatibile con l'art. 43 CE. In caso di risposta negativa, occorrerebbe approfondire il regime opzionale previsto dalla legge sulle imposte sul reddito, che autorizza i non residenti ad optare per il regime fiscale dei residenti.

A — La deduzione concessa ai lavoratori autonomi e il carattere discriminatorio del calcolo delle ore attribuito ai non residenti

30. Secondo una costante giurisprudenza della Corte, le norme in materia di parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi basate sulla cittadinanza, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato⁸. Pertanto, una discriminazione, sia essa diretta o indiretta, può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe o per un'applicazione della stessa norma a situazioni diverse⁹.

31. A partire dalla sentenza Schumacher¹⁰, la Corte di giustizia ha insistito sul fatto che, in materia di fiscalità diretta, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono analoghe¹¹. 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. Inoltre, la capacità

contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di detti suoi redditi e dalla sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici¹². Questo luogo corrisponde in genere alla residenza abituale dell'interessato.

32. Questa affermazione ha indotto la Corte di giustizia ad ammettere che, anche quando uno Stato membro impedisce ad un non residente di usufruire di alcuni vantaggi fiscali che concede ad un residente, non incorre in una discriminazione, in quanto queste due categorie di contribuenti non si trovano in una situazione analoga¹³.

33. I principi esposti non concedono agli Stati membri un assegno in bianco né li autorizza ad introdurre regimi chiaramente discriminatori nei confronti dei contribuenti non residenti. Al contrario, la giurisprudenza Schumacker intendeva evitare misure nazionali che trattassero in maniera diversa i non residenti che si trovassero in una situazione

8 — 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); 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx (Racc. pag. I-2493, punto 16), e 27 novembre 1997, causa C-57/96, Meints (Racc. pag. I-6689, punto 44).

9 — Sentenze 11 agosto 1995, Wielockx, cit. supra al punto 17; 7 maggio 1998, causa C-390/96, Lease Plan (Racc. pag. I-2553, punto 34), 19 settembre 2000, causa C-156/98, Germania/Commissione (Racc. pag. I-6857, punto 84); 13 marzo 2007, e causa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Racc. pag. I-2107, punto 46).

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

11 — Sentenze Schumacker, cit., punto 31; 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly (Racc. pag. I-2793, punto 49), e 9 novembre 2006, causa C-520/04, Turpeinen (Racc. pag. I-10685, punto 26).

12 — Sentenze Schumacker, cit., punti 31 e 32; 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind (Racc. pag. I-5451, punto 22); 16 maggio 2000, causa C-87/99, Zurstrassen (Racc. pag. I-3337, punto 21); 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse (Racc. pag. I-5933, punto 43); 1° luglio 2004, causa C-169/03, Wallentin (Racc. pag. I-6443, punto 15); 6 luglio 2006, causa C-346/04, Conijn (Racc. pag. I-6137, punto 20), e 25 gennaio 2007, causa C-329/05, Meindl (Racc. pag. I-1107, punto 23).

13 — Sentenza Schumacker, cit., punto 33.

analoga a quella dei residenti¹⁴. La sentenza Schumacker sembra molto significativa al riguardo, in quanto riguardava un cittadino belga residente in Belgio che aveva conseguito la gran parte del suo reddito in Germania. La Corte ha ritenuto che, trovandosi in un contesto simile a quello di un lavoratore che risiede in Germania e non potendo essere valutata la sua situazione personale e familiare, il sig. Schumacker aveva subito una discriminazione. Con lo stesso ragionamento sono state risolte le cause Wielockx, Gschwind e Meindl¹⁵.

alla situazione personale dei contribuenti¹⁷. Questa distinzione ammette apertamente che gli Stati membri usufruiscono di un minore margine di manovra quando viene tutelata una determinata attività economica, indipendentemente dalla menzionata situazione personale di coloro che la esercitano. Certo, la giurisprudenza garantisce che la sovranità fiscale di ogni paese sia salvaguardata quando l'ostacolo si colloca sulla menzionata situazione personale del contribuente, cosa che deve valutare ciascuna autorità con criteri territoriali. Questa analisi, benché non sia priva di difficoltà¹⁸, ha la sua logica, poiché la competenza in materia tributaria rimane nelle mani di ciascun paese e la Corte non intende interferire in un aspetto così delicato, che incide direttamente sulle entrate degli Stati membri¹⁹.

34. Da questa giurisprudenza emerge che una disuguaglianza diventa lecita quando le condizioni personali e familiari variano notevolmente fra residenti e non residenti. Tuttavia, la discriminazione ridiventa illecita se la disparità riguarda deduzioni direttamente connesse all'attività che ha generato i redditi imponibili¹⁶. A senso contrario, la Corte di giustizia si mostra rispettosa verso le norme tributarie nazionali che incentivano, premiano o puniscono, attraverso una politica fiscale, qualsiasi attività economica collegata

35. Possono invocare la deduzione introdotta nell'art. 3, n. 74 della legge olandese sull'imposta sui redditi sia i non residenti, sia i residenti. I primi devono compiere un minimo annuo di 1225 ore nei Paesi Bassi, mentre i secondi possono calcolare non solo le ore lavorate in detto paese, ma anche quelle

14 — Nelle mie conclusioni nella causa Gschwind, sopra menzionata, ribadisco questa tesi aggiungendo al paragrafo 42 che la sentenza Schumacker «non ha voluto abbandonare il principio generalmente ammesso dal diritto tributario internazionale e trasposto nel diritto degli Stati membri attraverso il modello di convenzione dell'OCSE in materia di doppia imposizione, ossia che spetta allo Stato di residenza tassare il contribuente in modo globale, prendendo in considerazione gli elementi inerenti alla sua situazione personale e familiare».

15 — Sentenze citate.

16 — Sentenze 8 maggio 1990, causa C-175/88, Biehl (Racc. pag. I-1779, punto 16); Schumacker, cit., punto 36; Gerritse, cit., punti 27 e 28; 3 ottobre 2006, causa C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen (Racc. pag. I-9461, punto 42); 15 febbraio 2007, causa C-345/04, Centro Ecuestre da Leziria Grande Lda (Racc. pag. I-1425, punto 23), e 11 settembre 2008, causa C-11/07, Eckelkamp e a. (Racc. pag. I-6845, punto 50).

17 — Giurisprudenza citata nella nota precedente e Almendral, V., «La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional», *EUI Working Papers LAW 2008/25*, pagg. 17-21 e 23-26.

18 — Come sottolinea Almendral, V., op. cit., pag. 21, la giurisprudenza rimane in sospenso, in quanto non distingue (perché la Corte di giustizia non vuole o non può) obiettivamente la deduzione collegata alle entrate dalla deduzione personale.

19 — La Corte di giustizia ha riconosciuto agli Stati membri, sempre nel rispetto del diritto comunitario, la competenza in materia di fiscalità diretta. Sentenze 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer (Racc. pag. I-2471, punto 19); 26 ottobre 1999, causa C-294/97, Eurowings Luftverkehr (Racc. pag. I-7447, punto 32); 28 ottobre 1999, causa C-55/98, Vestergaard (Racc. pag. I-7641, punto 15); 14 dicembre 2000, AMID (causa C-141/99, Racc. pag. I-11619, punto 19), e 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer (Racc. pag. I-10837, punto 29).

effettuate in altri Stati. Vi è un'evidente disparità di trattamento che viene ammessa dal governo dei Paesi Bassi. Tuttavia, alcuni Stati rifiutano di equiparare la situazione dei non residenti a quella dei residenti e ribadiscono che la discriminazione è compatibile con l'art. 43 CE.

36. Non condivido questo approccio.

37. La deduzione controversa persegue una finalità indicata dai Paesi Bassi in questo procedimento: l'imposizione dei redditi dei lavoratori autonomi deve gravare su coloro che effettuano l'attività a titolo principale²⁰. Il diritto tributario dei Paesi Bassi ha elaborato un regime fiscale per i lavoratori autonomi che remunera coloro che, in maniera considerevole, si assumono un impegno imprenditoriale; per garantire questo risultato finale si richiede che sia superato un certo numero di ore.

38. Un non residente che opera come lavoratore autonomo nei Paesi Bassi, dove è assoggettato ad imposta, deve compiere un periodo di tempo minimo per reclamare la deduzione di cui all'art. 3, n. 74 della legge sull'imposta sui redditi. Inoltre deve far valere questo

numero di ore *per dimostrare che la sua attività principale è imprenditoriale*²¹. Come ha giustamente indicato la Commissione nelle sue osservazioni scritte, il requisito relativo alle ore posto dalla normativa dei Paesi Bassi non intende condizionare o valutare la situazione personale o familiare del contribuente, ma accertarsi del fatto che coloro che esercitano un'attività specifica (nella presente fattispecie, un lavoro autonomo) non mentono²². Nel chiedere che nel tempo stabilito si sia lavorato nei Paesi Bassi, la norma nazionale non pone l'accento sul tipo di attività.

39. L'art. 3, n. 74, della legge sull'imposta sui redditi si riferisce alla natura della prestazione assoggettata ad imposta e non alla circostanza personale o familiare del soggetto passivo, per cui la situazione di un lavoratore autonomo non residente è comparabile a quella di un lavoratore autonomo residente, per lo meno per quanto riguarda la deduzione sulla base imponibile cui si fa riferimento nella menzionata disposizione.

40. Pertanto, ritengo che i Paesi Bassi operino una discriminazione a danno dei lavoratori autonomi non residenti, impedendo loro

20 — Così ha confermato in udienza il rappresentante del governo dei Paesi Bassi.

21 — Il sig. Gielen fa riferimento alle conclusioni dell'avvocato generale dell'Hoge Raad nella causa principale, nel cui punto 6.2.3 si constata che «il criterio orario non può dissociarsi dal vantaggio concesso ai lavoratori autonomi (...)». In sostanza, gli antecedenti della legge dimostrano che l'obiettivo del criterio orario impedisce che i "falsi" imprenditori usufruiscano dei vantaggi attribuiti ai lavoratori autonomi o, in altri termini, che solo i "veri" imprenditori esercitino il diritto alle deduzioni previste nella legge».

22 — Punto 10 delle osservazioni scritte della Commissione.

(ma non ai residenti) di calcolare il tempo in cui hanno lavorato in un altro Stato membro per evidenziare il carattere rilevante della loro attività economica.

quando si affronta il dubbio principale di questo procedimento relativamente alla possibilità che la normativa olandese offre agli imprenditori non residenti di essere assoggettati ad imposta come residenti e non subire il trattamento discriminatorio addebitato.

41. In tale contesto, occorre accertare se tale discriminazione sia giustificata per il fatto che il contribuente non residente avrebbe potuto optare volontariamente per il regime fiscale dei residenti.

42. Questo è il nodo gordiano di tale questione pregiudiziale.

44. Su tale argomento, tutti gli Stati che hanno presentato osservazioni concordano nel difendere la cosiddetta «tesi della neutralizzazione», in forza della quale l'opzione di imposizione consente al contribuente di valutare i vantaggi e gli svantaggi di ciascun regime. Se preferisce un regime discriminatorio, che avrebbe evitato scegliendo l'altra alternativa, non è possibile denunciare la disuguaglianza che ne deriva. In tal senso si è pronunciato nella causa principale anche l'avvocato generale dell'Hoge Raad.

B — Il regime opzionale di imposizione per non residenti e la sua funzione di meccanismo che neutralizza una discriminazione

43. Come ho già chiarito, l'Hoge Raad ritiene che le deduzioni previste dalla legge sull'imposta sui redditi per i lavoratori autonomi comportino una discriminazione. Tale tesi è condivisa dai governi olandese e svedese nonché dal sig. Gielen. Vi sono però divergenze

45. Il sig. Gielen e la Commissione sostengono una tesi discordante per risolvere la questione pregiudiziale, incentrandosi tra gli altri motivi, sugli oneri amministrativi che comporta per un lavoratore autonomo non residente il fatto di assoggettarsi al regime per i residenti.

1. L'opzione come strumento di convalida di un'illegittimità

46. Questa causa suscita un delicato problema relativamente al principio di uguaglianza. In termini più astratti, l'Hoge Raad chiede alla Corte di giustizia se una discriminazione illecita possa divenire lecita quando è stata scelta liberamente dalla vittima. Il dilemma acquisisce speciale rilievo nell'ambito tributario, nel quale spesso si offrono al contribuente vari regimi che, in alcuni casi, contengono elementi non sempre vantaggiosi²³.

47. Colui che subisce una discriminazione normativa non si trova in una situazione analoga a quella di colui che subisce una discriminazione individualizzata o di fatto. Quando il legislatore o l'amministrazione delineano un ambito giuridico generale e stabile, valutano una vasta gamma di possibilità e godono di un ampio potere discrezionale. Certo, colui che prende una decisione individuale o incorre in una pratica di fatto, è solito prendere come pretesto un ambito giuridico più definito e concreto. Di conseguenza, viene conferito un maggior potere al legislatore e solo in questo ventaglio di opzioni che gli viene concesso

23 — Wouters, J., «The Principle of Non-discrimination in European Community Law», *European Community Tax Review*, n. 2, 1999, pag. 102; Peters, C. e Snellaars, M., «Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses», *European Community Tax Review*, n. 1, 2001, pag. 13; e Zalasinski, A., «The Limits of the EC Concept of "Direct Tax Restriction on Free Movement Rights": the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity», *Intertax*, volume 37, n. 5, pag. 283.

può sorgere una discriminazione in circostanze di particolare gravità²⁴. La semplice regolamentazione comporta sempre un trattamento differenziato, poiché la norma si applica normalmente a taluni soggetti, ma non a tutti²⁵. Questa distinzione non lede per sé il principio di uguaglianza, così come nemmeno pregiudica tale principio un sistema che contenga diverse opzioni e, quindi, regimi giuridici discrepanti.

48. Gli Stati rappresentati in questo procedimento pregiudiziale sostengono che colui che sceglie liberamente di assoggettarsi ad una norma non può denunciare successivamente tale fatto. Pertanto, quando il diritto attribuisce a qualcuno la facoltà di scegliere tra varie norme, tra le quali ne figura una discriminatoria, tale facoltà salva il principio di uguaglianza. Detto in altri termini, se viene operata una discriminazione a carico di un soggetto in un regime che lo stesso ha accettato senza riserva, la preferenza manifestata neutralizza il trattamento disuguale.

24 — Così ha ammesso la Corte di giustizia con una giurisprudenza ormai di lunga data. V., tra l'altro, sentenze 5 ottobre 1994, causa C-280/93, Germania/Consiglio (Racc. pag. I-4973, punti 89 e 90); 12 novembre 1996, causa C-84/94, Regno Unito/Consiglio (Racc. pag. I-5755, punto 58); 14 luglio 1998, causa C-284/95, Safety Hi-Tech (Racc. pag. I-4301, punto 37); e causa C-341/95, Bettati (Racc. pag. I-4355, punto 35); 19 novembre 1998, causa C-150/94, Regno Unito/Consiglio (Racc. pag. I-7235, punto 53); 17 luglio 1997, cause riunite C-248/95 e C-249/95, SAM Schiffahrt e Stapf (Racc. pag. I-4475); 15 dicembre 2005, causa C-86/03, Grecia/Commissione (Racc. pag. I-10979, punto 88), e 16 dicembre 2008, causa C-127/07, Arcelor Atlantique e Lorraine e a. (Racc. pag. I-9895, punto 57).

25 — Come scrive l'avvocato generale Poireres Maduro nelle sue conclusioni per la causa Arcelor, sopra menzionata, «è (...) inerente alla natura stessa delle sperimentazioni legislative entrare in conflitto con il principio di uguaglianza» (paragrafo 46). Anche Rubio Llorente, E., «Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad», en *La forma del poder*, Ed. CEPC, Madrid, 1997, pag. 642.

Pertanto, al legislatore basterebbe concedere a qualcuno un margine di discrezionalità, per adottare, successivamente, contro lo stesso disposizioni chiaramente discriminatorie in totale impunità.

concorrenti non possono far valere un trattamento discriminatorio e di conseguenza richiedere una liquidazione fiscale analoga. In tale situazione, quando un soggetto opta per un'opzione legittima o per un'altra illegittima, nemmeno la semplice scelta converte il discriminatorio in egualitario.

49. Dissentendo da coloro che sostengono l'effetto neutralizzante dell'opzione, ritengo che i dubbi dell'Hoge Raad si collochino su un piano più astratto che, senza tener conto delle caratteristiche della presente causa, consente di risolvere la questione sottoposta.

50. Il ragionamento degli Stati si basa poi su una premessa erronea, ossia quella secondo cui si può selezionare l'opzione legittima e un'altra illegittima.

52. Per confutare questa affermazione, il governo portoghese richiama l'adagio latino *venire contra factum proprium*, riflesso del principio degli atti propri. Certo, occorre chiarire che tale adagio è stato utilizzato sempre nel contesto della legittimità. Se non si ammette l'uguaglianza nell'illegittimità, non si deve nemmeno conferire valore giuridico agli atti propri che violano il diritto, poiché verrebbe convalidato un atto illegittimo, cosa inaccettabile per l'ordinamento giuridico.

51. Secondo una massima ben consolidata, non vi è disuguaglianza nell'illegittimità²⁶. Ad esempio, se un'amministrazione tributaria commette un errore e liquida ad una società un'imposta inferiore rispetto al dovuto, i

53. Inoltre, la scelta è offerta a tutti gli imprenditori autonomi, senza che i Paesi Bassi abbiano fatto riferimento ad altri requisiti aggiuntivi per aderire a tale meccanismo. Con questi precedenti, tale possibilità di scegliere «bruta», incondizionata e aperta ad ogni imprenditore, senza prestare attenzione alle peculiarità delle

26 — García Prats, A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1998, pagg. 222-224.

varie categorie di imprenditori autonomi, rende anche più difficile l'attribuzione di una funzione neutralizzante²⁷.

56. Occorre analizzare nell'ordine queste ultime affermazioni.

54. La questione pregiudiziale sottoposta potrebbe essere considerata risolta in questo momento. Tuttavia, se la Corte ritiene che detta possibilità convalidi una discriminazione rendendola lecita, esamino la possibilità di comparare i residenti esteri che esercitano l'opzione con i veri e propri residenti olandesi.

a) I costi di gestione amministrativa

57. La Commissione e il sig. Gielen fanno riferimento alle spese di gestione di una dichiarazione dei redditi nel regime previsto per i residenti.

2. Le conseguenze per il contribuente dell'avvalersi dell'opzione per il regime previsto per i residenti

55. Secondo il governo dei Paesi Bassi, se il sig. Gielen si fosse avvalso dell'imposizione per i residenti, il suo debito fiscale sarebbe stato equiparato a quello di una persona con domicilio fiscale effettivo nei Paesi Bassi. La difesa del sig. Gielen non condivide questa tesi e riscontra, sia nella gestione, sia nell'imposizione, disparità evidenti che riducono il regime opzionale ad un falso dilemma.

58. Questo riferimento è trasferibile alla maggioranza dei sistemi fiscali degli Stati membri, poiché vi è un principio ampiamente consolidato nel diritto tributario internazionale, secondo cui ad ogni Stato spetta assoggettare ad imposta i redditi ottenuti sul suo territorio (principio di territorialità), massima che trova attuazione attribuendo potestà tributarie sia allo Stato di residenza (imposizione nello Stato di residenza) sia allo Stato del luogo dove si svolge l'attività assoggettata ad imposta (imposizione nello Stato della fonte)²⁸. Il primo rappresenta il luogo in cui più facilmente viene valutata la capacità contributiva individuale e richiede al contribuente la dichiarazione di tutti i suoi redditi, salvo applicare successivamente meccanismi correttivi destinati ad evitare la doppia imposizione (principio di imposizione alla fonte).

27 — In tal senso, le conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi, presentate il 18 marzo 2009 nella causa C-569/07, *HSBC Holdings*, definita con sentenza 1° ottobre 2009 (Racc. pag. I-9047), paragrafi 71 e 72.

28 — Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Ed. Kluwer, L'Aia, Londra, New York, 2002, pagg. 197-200.

Nel secondo, per il suo carattere estraneo al contesto individuale del contribuente, vengono dichiarati ed assoggettati ad imposta solo i redditi ivi percepiti.

59. Appare evidente che la prima ipotesi richiede da parte del contribuente un maggiore sforzo probatorio di fronte all'amministrazione fiscale.

60. Con questa premessa, il sig. Gielen potrebbe accettare il regime fiscale di residente nei Paesi Bassi mediante la finzione introdotta dal legislatore olandese, benché non venga esonerato dall'obbligo di presentare la dichiarazione in Germania, conformemente al regime per i residenti (questa volta tedesco). Pertanto, il sig. Gielen, radicando il suo domicilio in Germania, deve dichiarare colà il suo reddito complessivo. Cosa che avverrebbe anche nei Paesi Bassi, se optasse per il regime per i residenti previsto dalla legge olandese sull'imposta sui redditi. Una volta effettuate le dichiarazioni in ciascuno Stato, si procederebbe al corrispondente adeguamento in ciascuno di essi in forza del principio di territorialità.

61. Il regime fiscale per i lavoratori autonomi residenti causa al contribuente non residente una spesa aggiuntiva che non viene sostenuta necessariamente dal soggetto passivo

residente. Mentre colui che ha il proprio domicilio nei Paesi Bassi dichiara solo alcuni redditi e versa le imposte all'estero per i redditi ivi conseguiti, un soggetto passivo come il sig. Gielen dovrebbe dichiarare il suo reddito complessivo in due Stati membri, adeguando le sue norme contabili a due ordinamenti nazionali e sostenendo costi di gestione amministrativa dinanzi a due amministrazioni tributarie che, per di più, utilizzano lingue diverse²⁹. Rimane evidente che un debitore fiscale come il sig. Gielen, che non vive nei Paesi Bassi, non si trova nelle stesse condizioni che colui che versa le imposte e risiede in tale Stato.

62. La Corte si è mostrata severa nel valutare gli oneri amministrativi che uno Stato membro impone ai contribuenti non residenti. Il rischio di queste misure per il buon funzionamento del mercato interno ha indotto la giurisprudenza ad ammettere tacitamente che l'obbligo di un non residente di osservare le norme contabili dello Stato nel quale consegue il reddito può costituire un ostacolo incompatibile con l'art. 43 CE³⁰.

29 — Dal punto di vista linguistico, la rappresentante del governo olandese ha ammesso in udienza che l'amministrazione tributaria del suo paese accetta documenti e comunicazioni in «lingue correnti», diverse dall'olandese, ma sempre in maniera informale e senza nessuna garanzia legale. A tal fine, la rappresentante non ha fornito alcuna informazione circa la reale situazione di colui che deve rivolgersi alle autorità olandesi in una lingua che non sia l'olandese. Ciò nonostante, il rappresentante del sig. Gielen ha esposto alla Corte che, nei Paesi Bassi, chi entra in contatto con gli uffici tributari deve farlo nella lingua ufficiale del territorio, cosa che mi sembra più credibile.

30 — Sentenza 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer (Racc. pag. I-2471, punto 25).

63. Orbene, nella presente causa, non è in discussione se gli oneri amministrativi che comporta l'opzione di cui all'art. 2, n. 5 della legge sull'imposta sui redditi violino le libertà di circolazione. Tale valutazione dimostra semplicemente che un lavoratore autonomo non residente, nonostante possa versare le imposte secondo il regime per i residenti, non usufruisce degli stessi vantaggi. Così hanno sostenuto il sig. Gielen e la Commissione, senza che vi sia stata una replica sufficiente nelle osservazioni scritte ed orali dei Paesi Bassi né in quelle dei due altri Stati membri.

a EUR 2984. Il calcolo non termina qui, poiché il sig. Gielen potrebbe dedurre dalla sua base imponibile solo la parte proporzionale agli utili realizzati nei Paesi Bassi.

65. Secondo la difesa del ricorrente, per calcolare la deduzione finale occorre dividere il reddito conseguito nei Paesi Bassi per il reddito complessivo e moltiplicare il risultato per la deduzione applicabile. L'operazione appare in cifre nel modo seguente:

b) L'importo del debito fiscale

$$(11\,577 / 88\,849) \times 2\,984 = \text{EUR } 389$$

64. All'udienza di questo procedimento pregiudiziale, il governo dei Paesi Bassi ha ribadito che le entrate che costituiscono la base imponibile del regime per i residenti, ai fini dell'applicazione della corrispondente deduzione di cui all'art. 2, n. 5, della legge, sono i redditi complessivi del soggetto passivo, il che significa che il sig. Gielen, se avesse optato per il regime per i residenti, non avrebbe dichiarato EUR 11577 guadagnati nei Paesi Bassi, ma EUR 88849 ottenuti nell'anno nei suoi due luoghi di stabilimento, quello olandese e quello tedesco. Pertanto, la deduzione pertinente riguarda i redditi più elevati e ammonta

66. Tuttavia, anche secondo il sig. Gielen, un residente nei Paesi Bassi che versa le imposte per tutti i suoi redditi, indipendentemente dalla loro origine olandese o estera, non percentualizza l'importo della deduzione, ma porta in deduzione l'intero importo assegnato alla base imponibile. Questa discriminazione si giustifica con il fatto che il sig. Gielen, benché versi le imposte in base ad un regime di residente, deve essere assoggettato ad imposta solo per i redditi prodotti nei Paesi Bassi, per cui la percentuale si produce affinché il contribuente non residente non usufruisca di un regime più favorevole rispetto ai veri e propri residenti.

67. Il governo dei Paesi Bassi ha presentato in udienza un metodo di calcolo alternativo, in base al quale le deduzioni finanziarie per un vero residente e per un residente che opta per il regime di residente sono identiche. Inoltre, benché il rappresentante del sig. Gielen abbia insistito sul fatto che tale metodo non è corretto e il risultato economico finale è diverso nei due soggetti passivi, questa Corte di giustizia non dispone di elementi sufficienti per chiarire questa polemica, poiché non deve ingerirsi nel controllo della legittimità della normativa tributaria olandese, cosa che oltrepassa ampiamente le sue competenze.

debito fiscale coincida, le norme applicabili variano per gli uni e gli altri contribuenti. Inoltre, in linea con quanto fatto valere dalla Commissione e come ho già esposto nei paragrafi 57-63, il fatto di presentare due dichiarazioni per le entrate complessive, una nei paesi Bassi e un'altra in Germania, comporta un onere gravoso specialmente quando il reddito conseguito nei due paesi è di scarsa entità. Pertanto, la discriminazione iniziale, esaminata ai paragrafi 30-42 delle presenti conclusioni, non è stata eliminata, poiché il contribuente non residente non è equiparato al residente nonostante opti per il regime fiscale di quest'ultimo.

68. Ritengo pertanto che spetti al giudice del rinvio valutare se l'importo del debito fiscale sia lo stesso per le due ipotesi.

c) Corollario provvisorio

69. Nonostante l'incertezza descritta, è difficile immaginare che vi siano situazioni analoghe.

70. Come ha chiarito il rappresentante del governo olandese all'udienza, benché il

71. Il contribuente estero che preferisce versare le imposte in base alle norme che si applicano ai residenti non acquisisce una posizione equivalente a quella dei cittadini nazionali. Questa assenza di omogeneità impedisce di constatare che la facoltà contenuta nell'art. 2, n. 5 della legge sull'imposta sui redditi neutralizza le discriminazioni illegittime collegate ad una delle alternative. Questa affermazione viene rafforzata se la si osserva con un approccio più generale,

specialmente basandosi sulla giurisprudenza della Corte.

3. L'opzione di imposizione e la giurisprudenza Schumacker

72. Il governo dei Paesi Bassi ribadisce che l'imposta olandese sul reddito, nel prevedere la possibilità di scegliere tra il regime di residente e quello di non residente, si attiene alla sentenza Schumacker, oltrepassando persino i suoi precetti³¹.

73. Non concordo con questa tesi, la quale si basa su un'interpretazione erronea della menzionata sentenza.

74. Nella menzionata sentenza la Corte ha dichiarato che quando un non residente

non percepisce un reddito rilevante nel suo Stato di residenza e la maggior parte delle sue entrate proviene da un'attività svolta in un altro Stato, non si può assoggettare ad imposta queste entrate nello Stato dove sono state conseguite in maniera più onerosa rispetto a quelle del residente che esercita la stessa attività. Alla base di questa sentenza poi vi è la possibilità di comparazione, poiché un soggetto che lavora praticamente in maniera esclusiva in un paese diverso da quello in cui è residente deve ricevere un trattamento nello Stato del datore di lavoro equivalente a quello di un residente. Quando si ottiene un'equiparazione di tale natura, il sistema tributario dello Stato ospitante deve tener conto delle circostanze personali e familiari del lavoratore non residente, soprattutto quando queste circostanze non vengono prese in considerazione nemmeno nel suo Stato di residenza³².

75. Non è possibile basarsi sulla sentenza Schumacker per giustificare la neutralizzazione di una discriminazione come quella subita dal sig. Gielen. Questa giurisprudenza ha un ambito specifico, che non è quello della presente causa, e segue alcuni parametri, quelli del lavoratore la cui situazione personale e familiare non viene valutata, che la allontanano dall'oggetto della presente causa. Di conseguenza, non si può affermare, come fanno i Paesi Bassi, che l'art. 2, n. 5 della legge sull'imposta sui redditi risulta più protettivo della giurisprudenza Schumacker.

31 — Questa posizione del governo olandese si ritrova anche nelle osservazioni del sig. Gielen, nel senso che i lavori parlamentari della legge sull'imposta sui redditi hanno un'analoga giustificazione: l'adempimento della sentenza Schumacker e l'attribuzione ai non residenti di un regime fiscale più vantaggioso di quello esaminato in detta risoluzione [MvT Kamerstukken (documenti parlamentari) II 1998/99, n. 3, pagg. 79 e 80 (citazione tratta dalle osservazioni scritte del sig. Gielen, pag. 11)].

32 — Lenaerts, K. e Bernardeau, L., «L'encadrement communautaire de la fiscalité directe», *Cahiers de droit européen*, nn. 1 e 2, 2007, pagg. 77-80.

76. Inoltre, l'applicazione massimalista della sentenza Schumacker sostenuta dai Paesi Bassi, provocherebbe conseguenze perverse. La controversia in oggetto lo avvalorava. Nemmeno si può ammettere che, adottando regimi fiscali opzionali a disposizione del non residente, un paese può operare quante discriminazioni ritiene opportuno, solo perché la semplice scelta neutralizza il trattamento disuguale. Se la Corte accettasse la tesi del governo olandese, si dovrebbero introdurre cautele per frenare l'espansione delle discriminazioni riscontrate a danno dei non residenti e ridurle ad un ambito scrupolosamente limitato. Essendo difficile concepire tali salvaguardie, propendo per respingere la tesi secondo cui l'alternativa di cui è causa comporti un effetto convalidante.

4. Considerazione finale

77. Non intendo concludere queste conclusioni senza rilevare che nella presente causa non è impugnato il regime opzionale istituito dall'art. 2, n. 5 della legge sull'imposta sui redditi. Nonostante tutto quanto sopra esposto, occorre insistere sul fatto che le valutazioni esposte sono effettuate per valutare l'impatto neutralizzante del regime opzionale

relativamente ad una discriminazione accertata a danno dei non residenti.

78. Occorre operare con cautela, poiché il sistema istituito dai Paesi Bassi presenta vantaggi evidenti³³. Secondo voci autorevoli, consentire ad un contribuente di versare le imposte per la totalità del suo reddito sia nello Stato di residenza, sia nello Stato dove il reddito è stato prodotto, può comportare ottime conseguenze, specialmente nell'imposizione transnazionale delle persone fisiche³⁴. Alla luce dei diversi modelli fiscali vigenti negli Stati membri, il sistema olandese contiene elementi positivi che non discuto. Non si tenta nemmeno di contestare la legittimità di detto modello, essendo la discussione collegata alla dimensione neutralizzante di tale sistema. È solo che in tale contesto l'art. 2, n. 5 della legge sull'imposta dei redditi risulta insufficiente per giustificare la discriminazione illegittima a danno dei non residenti come il sig. Gielen.

33 — Il regime olandese esaminato nelle presenti conclusioni prevede un'opzione incondizionata per i lavoratori autonomi non residenti. Certo, diversi Stati membri hanno adottato sistemi di scelta come quello dei Paesi Bassi, benché limitandoli a coloro che percepiscono una percentuale elevata del loro reddito in un paese della Comunità diverso da quello di residenza. Questa misura è stata incoraggiata dalla Commissione nella sua raccomandazione 21 dicembre 1993, 94/79/CE, relativa alla tassazione di taluni redditi percepiti in uno Stato membro da soggetti residenti in un altro Stato membro (GU 1994, L 39, pag. 22), segnalando che un contribuente non residente dovrebbe poter aderire al regime dei residenti, se consegue più del 75% del suo reddito nello Stato in cui questo è stato prodotto.

34 — Terra, B.J.M. y Wattel, P.J., *European Tax Law*, 4ª ed., Ed. Kluwer, Deventer, 2005, pagg. 80-82.

VI — Conclusione

79. Sulla base delle osservazioni precedenti, propongo alla Corte di giustizia di risolvere la questione pregiudiziale dell'Hoge Raad dichiarando che:

«L'art. 43 CE deve essere interpretato nel senso che osta ad una disposizione nazionale che opera una discriminazione a danno dei lavoratori autonomi non residenti, anche quando il soggetto passivo straniero ha avuto la possibilità, della quale non ha fatto uso, di scegliere di essere trattato come un lavoratore autonomo residente».