



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

24 ottobre 2018*

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione dei lavoratori – Redditi percepiti in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di residenza – Convenzione bilaterale contro la doppia imposizione – Ripartizione della competenza fiscale – Potere di imposizione dello Stato di residenza – Fattori di collegamento»

Nella causa C-602/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio), con decisione del 3 ottobre 2017, pervenuta in cancelleria il 19 ottobre 2017, nel procedimento

Benoît Sauvage,

Kristel Lejeune

contro

État belge,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, C.G. Fernlund (relatore) e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per B. Sauvage e K. Lejeune, da M. Gustin, avocat;
- per il governo belga, da P. Cottin, J.-C. Halleux e C. Pochet, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da T. Henze e R. Kanitz, in qualità di agenti;
- per il governo svedese, da A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, L. Zettergren e A. Alriksson, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il francese.

– per la Commissione europea, da N. Gossement e C. Perrin, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 45 TFUE.
- 2 La domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede contrapposti il sig. Benoît Sauvage e la sig.ra Kristel Lejeune all'amministrazione tributaria belga, in merito alla decisione di quest'ultima di assoggettare ad imposta la parte delle retribuzioni di fonte lussemburghese relative al lavoro subordinato del sig. Sauvage, e corrispondenti a giornate in cui il sig. Sauvage ha effettivamente svolto la sua attività lavorativa subordinata fuori del territorio lussemburghese.

Contesto normativo

La convenzione belgo-lussemburghese

- 3 La convenzione tra il Regno del Belgio e il Granducato di Lussemburgo contro la doppia imposizione e per la disciplina di talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, e il protocollo finale ad essa relativo, sottoscritti a Lussemburgo il 17 settembre 1970, come modificati dalla clausola firmata a Bruxelles l'11 dicembre 2002 (in prosieguo: la «convenzione belgo-lussemburghese»), al suo articolo 15, paragrafi 1 e 3, prevede quanto segue:

«1. Fatte salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19 e 20, i salari, gli stipendi e le altre retribuzioni analoghe che il residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. In quest'ultimo caso, le retribuzioni percepite a detto titolo sono imponibili in questo altro Stato.

(...)

3. In deroga ai paragrafi 1 e 2 e fatta salva la riserva menzionata al paragrafo 1, le retribuzioni in corrispettivo di un'attività dipendente svolta a bordo di una nave, di un aeromobile o di un veicolo ferroviario o stradale utilizzato nel traffico internazionale, o a bordo di una nave utilizzata per la navigazione interna nel traffico internazionale sono considerate come riferite a un'attività esercitata nello Stato contraente in cui si trova la sede della direzione effettiva dell'impresa e sono imponibili in detto Stato».

- 4 L'articolo 23, paragrafo 2, punto 1, di tale convenzione, che indica in qual modo si evita la doppia imposizione delle retribuzioni di fonte lussemburghese percepite da residenti belgi, è formulato come segue:

«I redditi provenienti dal Lussemburgo – fatti salvi i redditi di cui ai punti 2 e 3 – e i cespiti patrimoniali situati in Lussemburgo, che sono imponibili in tale Stato ai sensi degli articoli precedenti, sono esenti da imposta in Belgio. Tale esenzione non limita il diritto del Belgio di tenere conto, ai fini della determinazione dell'aliquota delle proprie imposte, dei redditi e dei cespiti patrimoniali così esentati».

5 Ai sensi del punto 8 del protocollo finale relativo a tale convenzione:

«Ai sensi dell'articolo 15, paragrafi 1 e 2, si intende che un'attività lavorativa subordinata è svolta nell'altro Stato contraente quando l'attività per la quale sono versati i salari, gli stipendi e le altre retribuzioni analoghe è effettivamente svolta in detto altro Stato, vale a dire che il dipendente è fisicamente presente in detto altro Stato per svolgerci la suddetta attività».

Diritto belga

6 L'articolo 3 del codice delle imposte sul reddito 1992 così dispone:

«Sono soggetti all'imposta sulle persone fisiche gli abitanti del Regno».

7 L'articolo 5 di tale codice dispone quanto segue:

«Gli abitanti del Regno sono soggetti all'imposta sulle persone fisiche per tutti i loro redditi imponibili di cui al presente codice, anche qualora alcuni di tali redditi siano stati prodotti o percepiti all'estero».

8 L'articolo 155 di detto codice enuncia quanto segue:

«I redditi esenti in virtù di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione sono presi in considerazione ai fini della determinazione dell'imposta, ma quest'ultima è ridotta proporzionalmente alla parte dei redditi esenti rispetto al complesso dei redditi (...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

9 Il sig. Sauvage e la sig.ra Lejeune risiedono in Belgio, ove sono soggetti all'imposta relativa alle persone fisiche sui loro redditi globali. Il sig. Sauvage occupa un posto di lavoro dipendente in una società con sede in Lussemburgo. Le funzioni di consulente che egli esercita lo portano ad effettuare brevi missioni e ad assistere a determinate riunioni per conto del suo datore di lavoro fuori di quest'ultimo Stato.

10 Per gli esercizi d'imposta corrispondenti agli anni che vanno dal 2007 al 2009, il sig. Sauvage ha dichiarato i suoi stipendi come redditi imponibili in Belgio, ma li ha del pari dichiarati integralmente come redditi esenti, fatta salva la progressività.

11 In seguito ad un controllo avente ad oggetto il luogo di esercizio dell'attività di lavoro dipendente del sig. Sauvage, l'amministrazione tributaria belga ha rettificato le basi imponibili relative ai tre esercizi di imposta suddetti. Essa ha considerato che, in forza dell'articolo 15, paragrafo 1, della convenzione belgo-lussemburghese, la parte delle retribuzioni relativa al lavoro dipendente svolto dal sig. Sauvage a Lussemburgo, e corrispondente alle giornate in cui il sig. Sauvage aveva effettivamente esercitato la sua attività di lavoro dipendente fuori del territorio lussemburghese, era imponibile in Belgio.

12 Il sig. Sauvage e la sig.ra Lejeune hanno presentato reclami contro le decisioni emesse da tale amministrazione che li riguardano. Poiché tali reclami sono stati da essa respinti, gli interessati hanno proposto ricorso dinanzi al tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio), con cui hanno contestato l'interpretazione dell'articolo 15, paragrafo 1, di tale convenzione, accolta dall'amministrazione suddetta.

13 Dinanzi a tale giudice, il sig. Sauvage e la sig.ra Lejeune hanno affermato, a titolo principale, che tale articolo 15, paragrafo 1, doveva essere interpretato nel senso che determinati spostamenti limitati e puntuali non ostavano alla competenza fiscale esclusiva dello Stato fonte del reddito, dato che l'attività di cui trattasi veniva esercitata prevalentemente in tale Stato e le prestazioni fornite fuori di tale Stato

rientravano nell'ambito del posto di lavoro dipendente occupato a Lussemburgo. In subordine, il sig. Sauvage e la sig.ra Lejeune hanno invocato la violazione della libera circolazione dei lavoratori e della libera prestazione dei servizi garantite dal trattato FUE.

- 14 Il giudice del rinvio rileva, in sostanza, che il regime tributario di cui trattasi dissuade i lavoratori dipendenti residenti in Belgio che si trovano in una situazione come quella del sig. Sauvage dall'accettare posti di lavoro dipendente in uno Stato membro diverso dal Regno del Belgio, che preveda missioni all'estero. Per contro, nel caso in cui un residente in Belgio occupi un posto di lavoro dipendente a bordo di un mezzo di trasporto gestito nel traffico internazionale da un'impresa avente la sede della sua direzione effettiva in Lussemburgo, l'articolo 15, paragrafo 3, della convenzione belgo-lussemburghese prevederebbe che la totalità dei suoi redditi relativi ad un'attività di lavoro dipendente siffatta è esente da imposta in Belgio, anche qualora l'attività per la quale tali redditi vengono corrisposti sia effettivamente esercitata fuori dal Lussemburgo.
- 15 Ciò premesso, il Tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 15, paragrafo 1, della [convenzione belgo-lussemburghese], interpretato nel senso che permette di limitare il potere impositivo dello Stato della fonte sulle retribuzioni corrisposte a un lavoratore subordinato residente in Belgio, che svolge le sue attività per un datore di lavoro lussemburghese, proporzionalmente all'attività esercitata sul territorio del Lussemburgo, interpretato nel senso che permette di riconoscere allo Stato di residenza un potere impositivo sulla restante parte delle retribuzioni riferite alle attività svolte al di fuori del territorio lussemburghese, interpretato nel senso che richiede una presenza fisica permanente e quotidiana del lavoratore dipendente presso la sede del datore di lavoro benché, secondo una valutazione giudiziale compiuta in maniera flessibile sulla base di elementi oggettivi e verificabili, sia pacifico che egli ivi si reca regolarmente e interpretato nel senso che richiede agli organi giurisdizionali di valutare l'esistenza e l'importanza delle prestazioni svolte, giorno per giorno, nell'uno e nell'altro luogo, in vista di stabilire una proporzione su 220 giorni lavorativi, violi l'articolo 45 [TFUE] in quanto costituisce un ostacolo di natura fiscale idoneo a disincentivare le attività transfrontaliere e il principio generale della certezza del diritto, poiché non prevede un regime stabile e sicuro di esenzione della totalità delle retribuzioni percepite da un soggetto residente in Belgio alle dipendenze di un datore di lavoro la cui sede di direzione effettiva si trova nel Granducato di Lussemburgo, e lo espone al rischio di una doppia imposizione con riferimento a tutti i suoi redditi o a parte di essi e a un regime non prevedibile e privo di ogni certezza del diritto».

Sulla questione pregiudiziale

- 16 Va osservato preliminarmente che il governo belga sostiene che non spetta alla Corte pronunciarsi su questioni aventi ad oggetto la conformità del diritto nazionale o del diritto dei trattati con il diritto dell'Unione. Secondo tale governo, la Corte può, per contro, fornire ai giudici nazionali gli elementi interpretativi che rientrano nel diritto dell'Unione e che consentano loro di risolvere i problemi giuridici che sono loro sottoposti.
- 17 Al riguardo, occorre precisare che la Corte non è certamente competente, nell'ambito dell'articolo 267 TFUE, a pronunciarsi sull'eventuale violazione, da parte di uno Stato contraente, delle disposizioni di convenzioni bilaterali concluse dagli Stati membri dirette ad eliminare o ad attenuare gli effetti negativi che discendono dalla coesistenza di sistemi fiscali nazionali. La Corte non può nemmeno esaminare il rapporto tra una misura nazionale e le disposizioni di una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, come la convenzione fiscale bilaterale oggetto del procedimento principale, poiché tale questione non rientra nell'interpretazione del diritto dell'Unione (sentenza del 16 luglio 2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, punto 22).

- 18 Tuttavia, qualora un regime tributario che risulta da una convenzione fiscale diretta a evitare la doppia imposizione appartenga al contesto normativo applicabile ad una controversia e sia stato presentato come tale dal giudice nazionale, la Corte deve tuttavia tenerne conto per poter dare un'interpretazione del diritto dell'Unione che sia utile al giudice nazionale (sentenza del 19 gennaio 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, punto 51).
- 19 Orbene, nella fattispecie, il regime tributario che risulta dalla convenzione belgo-lussemburghese fa parte del contesto giuridico applicabile alla controversia principale ed è stato presentato come tale dal giudice del rinvio. Pertanto, per poter dare un'interpretazione del diritto dell'Unione che sia utile a tale giudice, occorre tenerne conto.
- 20 Riguardo al trattamento fiscale che risulta dalla convenzione belgo-lussemburghese, va osservato che la questione presentata si fonda sulla premessa secondo cui, in applicazione di tale convenzione, l'esenzione dall'imposta belga sui redditi di fonte lussemburghese di un residente belga, relativi a un posto di lavoro dipendente occupato in Lussemburgo, è subordinata alla presenza fisica di tale residente in detto Stato membro. Quindi, nel caso in cui l'attività per la quale tali redditi sono corrisposti sia effettivamente esercitata fuori di detto Stato, l'imposizione dei redditi ad essa relativi spetta al Regno del Belgio.
- 21 Pertanto, va considerato che, con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 45 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso osta al regime tributario di uno Stato membro, derivante da una convenzione fiscale diretta a evitare la doppia imposizione, come quello di cui al procedimento principale, che subordina l'esenzione dei redditi di un residente, provenienti da un altro Stato membro e relativi ad un posto di lavoro subordinato occupato in quest'ultimo Stato, alla condizione che l'attività per la quale i redditi vengono corrisposti sia effettivamente esercitata in tale Stato membro.
- 22 In forza della giurisprudenza costante, gli Stati membri, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione dirette a eliminare la doppia imposizione a livello dell'Unione europea, conservano la competenza a determinare i criteri d'imposizione sui redditi e sul patrimonio al fine di eliminare, se del caso mediante convenzioni, le doppie imposizioni. In tale ambito, nel quadro delle convenzioni bilaterali stipulate per evitare la doppia imposizione, gli Stati membri sono liberi di stabilire i fattori di collegamento al fine di ripartirsi la competenza tributaria (sentenza del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 23 A tal fine, non è illogico che gli Stati membri si avvalgano dei criteri seguiti dalla prassi fiscale internazionale (v., in tal senso, sentenze del 12 maggio 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punto 31, e del 16 luglio 2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).
- 24 Tuttavia, la ripartizione della competenza fiscale menzionata al punto 22 della presente sentenza non consente agli Stati membri di applicare misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal Trattato FUE. Infatti, per quanto riguarda l'esercizio del potere impositivo così ripartito nell'ambito di una convenzione bilaterale contro la doppia imposizione, gli Stati membri sono tenuti ad adeguarsi alle norme dell'Unione e, più in particolare, a rispettare il principio della parità di trattamento (sentenze del 12 dicembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punto 94, nonché del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 25 Nella fattispecie, va osservato che l'articolo 15 della convenzione belgo-lussemburghese, per evitare che lo stesso reddito relativo a un posto di lavoro dipendente occupato in Lussemburgo sia soggetto ad imposta sia nello Stato di residenza del lavoratore dipendente, cioè il Regno del Belgio, sia nello stato fonte di tale reddito, cioè il Granducato di Lussemburgo, avvalendosi in linea di principio del

contenuto delle disposizioni del modello di convenzione fiscale riguardante il reddito e il patrimonio elaborato dall'Organizzazione sulla cooperazione e lo sviluppo economici, effettua una ripartizione della competenza tributaria riguardo a tale reddito tra i suddetti Stati contraenti.

- 26 In tal contesto, si deve constatare, in primo luogo, che dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che i redditi di un residente belga relativi a un posto di lavoro dipendente da lui occupato in Lussemburgo, qualora l'attività per la quale tali redditi vengono corrisposti sia effettivamente esercitata fuori del Lussemburgo, non sono soggetti a un trattamento diverso da quello cui sono sottoposti i redditi relativi a un posto di lavoro dipendente nazionale. Risulta quindi che lo svantaggio asserito è collegato alla scelta degli Stati, parti della convenzione belgo-lussemburghese, del fattore di collegamento riguardo alla ripartizione della loro competenza tributaria rispetto ai redditi da lavoro dipendente di cui trattasi e al trattamento fiscale più favorevole al quale sono soggetti, in Lussemburgo, i redditi da lavoro dipendente imponibili, e non a un trattamento fiscale svantaggioso di questi ultimi da parte del Regno del Belgio.
- 27 Orbene, da una parte, poiché, come si è esposto al punto 22 della presente sentenza, gli Stati membri sono liberi di definire i fattori di collegamento ai fini della ripartizione della loro competenza tributaria, la sola circostanza che si sia scelto di subordinare la competenza tributaria dello Stato fonte del reddito alla presenza fisica del lavoratore dipendente residente sul territorio di tale Stato non costituisce una discriminazione o una disparità di trattamento, vietata ai sensi della libera circolazione dei lavoratori (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punto 30).
- 28 D'altra parte, una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione, è intesa ad evitare che lo stesso reddito sia soggetto ad imposta in ciascuna delle due parti contraenti di tale convenzione, non già a garantire che l'imposizione alla quale è soggetto il contribuente in una parte contraente non sia superiore a quella alla quale egli sarebbe soggetto nell'altra parte contraente (sentenza del 19 novembre 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punto 44 e giurisprudenza ivi citata). Pertanto, non si può considerare che un trattamento fiscale svantaggioso, derivante dalla ripartizione della competenza tributaria tra il Regno del Belgio, quale Stato di residenza del contribuente, e il Granducato di Lussemburgo, quale Stato fonte dei redditi da lavoro dipendente di cui trattasi, e dalla disparità esistente tra i regimi fiscali di questi due Stati, costituisca una discriminazione o una disparità di trattamento vietate alla luce della libera circolazione dei lavoratori.
- 29 In secondo luogo, non si può neppure ritenere che la circostanza che siano soggetti ad imposta, in Belgio, i redditi relativi a un posto di lavoro dipendente occupato in Lussemburgo, corrisposti ad un residente belga e corrispondenti a giornate durante le quali l'attività da cui è sorto il diritto a percepirla è stata effettivamente esercitata al di fuori del Lussemburgo, sottoponga tale residente a un trattamento meno vantaggioso di quello riservato a un residente belga, che occupi un posto di lavoro dipendente in Belgio, il quale, momentaneamente o regolarmente, eserciti effettivamente la sua attività di lavoro dipendente fuori di quest'ultimo Stato, dato che i redditi da lavoro dipendente del secondo di tali residenti sono integralmente assoggettati ad imposta in Belgio, mentre quelli spettanti al primo dei residenti suddetti sono assoggettati ad imposta da quest'ultimo Stato soltanto nei limiti in cui l'attività da cui è sorto il diritto a ottenerne il pagamento sia effettivamente stata esercitata fuori del Lussemburgo.
- 30 In terzo luogo, non si può neppure affermare che il residente belga che esercita in Lussemburgo un'attività di lavoro dipendente, il quale, momentaneamente o regolarmente, venga effettivamente esercitata fuori di tale Stato, subisca un trattamento meno vantaggioso di quello riservato al residente belga che occupa un posto di lavoro dipendente anch'esso in Lussemburgo, ma per il quale la sua presenza in quest'ultimo Stato è indispensabile, e che, conseguentemente, esercita la propria attività di lavoro dipendente soltanto sul territorio di quest'ultimo Stato. Infatti, l'uno e l'altro beneficiano dell'esenzione, prevista dalla convenzione belgo-lussemburghese e dalla normativa nazionale belga, riguardo ai loro redditi da lavoro dipendente relativi alle giornate durante le quali le loro attività di lavoro dipendente vengono effettivamente esercitate in Lussemburgo.

- 31 Per quanto riguarda l'articolo 15, paragrafo 3, della convenzione belgo-lussemburghese, come esposto dal giudice del rinvio, tale disposizione prevede che i redditi di un residente belga provenienti da lavoro dipendente esercitato a bordo di un mezzo di trasporto gestito nel traffico internazionale da un'impresa avente la sede della sua direzione effettiva in Lussemburgo, anche se l'attività da cui è sorto il pagamento di tali redditi non è stata esercitata in tale Stato, sono esenti da imposta in Belgio. Per contro, il residente belga che si trova in una situazione come quella del sig. Sauvage è soggetto ad imposta in Belgio se l'attività da cui è sorto il pagamento dei redditi di cui trattasi non è stata effettivamente esercitata in Lussemburgo.
- 32 Al riguardo, va constatato che il fatto di aver scelto fattori di collegamento diversi, a seconda che il posto di lavoro dipendente sia o meno caratterizzato da una forte mobilità a livello internazionale, non può essere considerato costitutivo di una discriminazione o di una disparità di trattamento vietate alla luce del principio della libera circolazione dei lavoratori. Infatti, da una parte, come risulta dal punto 22 della presente sentenza, tale scelta spetta, in assenza di una misura di unificazione o di armonizzazione diretta a eliminare la doppia imposizione a livello dell'Unione, agli Stati membri interessati e, peraltro, è conforme alla prassi fiscale internazionale. D'altra parte, un residente che occupa un posto di lavoro dipendente, che è caratterizzato da una forte mobilità a livello internazionale, per lo stesso carattere di tale attività, non si trova comunque in una situazione oggettivamente paragonabile a quella del residente che si trova in una situazione come quella del sig. Sauvage.
- 33 Infine, la sola circostanza che il diritto a un beneficio fiscale sia subordinato al fatto che il contribuente fornisca la prova che le condizioni necessarie per beneficiare di tale diritto sono rispettate, o l'esistenza di qualche incertezza riguardo alla determinazione dell'onere tributario sin dall'inizio di un esercizio fiscale non possono, di per sé, costituire un ostacolo ai sensi del diritto dell'Unione.
- 34 Infatti, in primo luogo, è inerente al principio dell'autonomia fiscale degli Stati membri che questi ultimi stabiliscano gli elementi di prova richiesti nonché i requisiti, sostanziali e formali, che debbano essere rispettati, per beneficiare di un'agevolazione fiscale (v., in tal senso, sentenze del 30 giugno 2011, Meilicke e a., C-262/09, EU:C:2011:438, punto 37, e del 9 ottobre 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punto 47).
- 35 Le autorità tributarie degli Stati membri hanno pertanto diritto di esigere dal contribuente le prove che essi giudicano necessarie ai fini dell'applicazione corretta dell'imposta, e per valutare se ricorrano le condizioni di concessione di un beneficio fiscale previsto dal regime tributario di cui trattasi e, di conseguenza, se occorra o meno concedere tale beneficio (v., in tal senso, sentenze del 30 giugno 2011, Meilicke e a., C-262/09, EU:C:2011:438, punto 45, e del 9 ottobre 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punto 52).
- 36 In secondo luogo, dato che gli introiti fiscali di un esercizio tributario possono in linea di principio essere determinati soltanto alla fine dell'anno corrispondente, il fatto di non poter prevedere l'onere tributario definitivo di un determinato esercizio con certezza all'inizio dell'esercizio stesso è intrinseco ai sistemi fiscali.
- 37 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la questione presentata dichiarando che l'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta al regime tributario di uno Stato membro, derivante da una convenzione fiscale diretta a evitare la doppia imposizione, come quello di cui al procedimento principale, che subordina l'esenzione dei redditi di un residente, provenienti da un altro Stato membro e relativi a un posto di lavoro subordinato occupato in quest'ultimo Stato, alla condizione che l'attività per la quale i redditi vengono corrisposti sia effettivamente esercitata in tale Stato.

Sulle spese

- 38 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

L'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta al regime tributario di uno Stato membro, derivante da una convenzione fiscale diretta a evitare la doppia imposizione, come quello di cui al procedimento principale, che subordina l'esenzione dei redditi di un residente, provenienti da un altro Stato membro e relativi a un posto di lavoro subordinato occupato in quest'ultimo Stato, alla condizione che l'attività per la quale i redditi vengono corrisposti sia effettivamente esercitata in tale Stato.

Firme