



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentate il 16 novembre 2023¹

Causa C-627/22

AB

contro

Finanzamt Köln-Süd

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia, Germania)]

«Rinvio pregiudiziale – Accordo tra la Comunità europea e la Confederazione svizzera sulla libera circolazione delle persone – Trasferimento del luogo di domicilio di una persona fisica da uno Stato membro alla Svizzera – Imposizione diretta – Libera circolazione dei lavoratori subordinati – Parità di trattamento – Vantaggi fiscali – Imposta sul reddito – Accertamento su richiesta disponibile esclusivamente per i lavoratori dipendenti parzialmente imponibili con residenza fiscale in uno Stato membro dell'Unione o in un paese del SEE»

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte sul trattamento dei lavoratori dipendenti che risiedono in Svizzera e sono parzialmente assoggettati all'imposta tedesca sul reddito qualora percepiscano la retribuzione in Germania².
2. Secondo il giudice del rinvio, detti lavoratori residenti in Svizzera non possono avvalersi del meccanismo dell'accertamento su richiesta³ per «ottenere un rimborso di tale imposta [sul reddito] che tenga conto delle spese professionali e della ritenuta alla fonte a titolo di imposta tedesca sui redditi da lavoro dipendente». Tale possibilità è invece consentita ai residenti in Germania e in altri Stati membri dell'Unione e dello Spazio economico europeo (in prosieguo: il «SEE»).

¹ Lingua originale: lo spagnolo.

² Nel prosieguo, farò ad essi riferimento quali lavoratori dipendenti parzialmente assoggettati all'imposta sul reddito tedesca, per distinguerli da coloro che, in quanto residenti in Germania, sono integralmente assoggettati a tale stessa imposta.

³ Come esporrò successivamente, tale meccanismo consente al lavoratore di richiedere volontariamente l'accertamento dell'imposta sul reddito sulla base dei redditi da lavoro dipendente ottenuti in Germania, con le rispettive conseguenze per quanto riguarda la detrazione delle spese professionali e la ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

3. Nel rispondere alla questione pregiudiziale, la Corte avrà l'opportunità di integrare la propria giurisprudenza sull'ambito di applicazione *ratione personae* dell'Accordo tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (in prosieguo: l'«ALCP»)⁴, nonché sul principio di non discriminazione fondata sulla nazionalità ivi previsto.

I. Contesto giuridico

A. Diritto dell'Unione: l'ALCP

4. Ai sensi del suo articolo 1 («Obiettivo»):

«Il presente Accordo a favore dei cittadini degli Stati membri della Comunità europea e della Svizzera si prefigge di:

a) conferire un diritto di ingresso, di soggiorno e di accesso a un'attività economica dipendente, un diritto di stabilimento quale lavoratore autonomo e il diritto di rimanere sul territorio delle parti contraenti;

(...)

c) conferire un diritto di ingresso e di soggiorno, sul territorio delle parti contraenti, alle persone che non svolgono un'attività economica nel paese ospitante;

d) garantire le stesse condizioni di vita, di occupazione e di lavoro di cui godono i cittadini nazionali».

5. L'articolo 2 («Non discriminazione») così recita:

«In conformità delle disposizioni degli allegati I, II e III del presente Accordo, i cittadini di una parte contraente che soggiornano legalmente sul territorio di un'altra parte contraente non sono oggetto, nell'applicazione di dette disposizioni, di alcuna discriminazione fondata sulla nazionalità».

6. L'articolo 4 («Diritto di soggiorno e di accesso a un'attività economica») dispone quanto segue:

«Il diritto di soggiorno e di accesso a un'attività economica è garantito fatte salve le disposizioni dell'articolo 10 e conformemente alle disposizioni dell'allegato I».

⁴ Accordo tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone – Atto finale – Dichiarazioni comuni – Informazione relativa all'entrata in vigore dei sette accordi con la Confederazione svizzera nei settori della libera circolazione delle persone, del trasporto aereo e su strada, degli appalti pubblici, della cooperazione scientifica e tecnologica, del reciproco riconoscimento in materia di valutazione della conformità e degli scambi di prodotti agricoli (GU 2002, L 114, pag. 6), firmato a Lussemburgo il 21 giugno 1999 ed entrato in vigore il 1° giugno 2002.

7. Ai sensi dell'articolo 7 («Altri diritti»):

«Conformemente all'allegato I, le parti contraenti disciplinano in particolare i diritti elencati qui di seguito legati alla libera circolazione delle persone:

a) il diritto alla parità di trattamento con i cittadini nazionali per quanto riguarda l'accesso a un'attività economica e il suo esercizio, nonché le condizioni di vita, di occupazione e di lavoro;

(...)).».

8. L'articolo 13 («*Statu quo*») contiene la seguente disposizione:

«Le parti contraenti si impegnano a non adottare nuove misure restrittive nei confronti dei cittadini dell'altra parte nel campo di applicazione del presente Accordo».

9. In base all'articolo 16 («Riferimento al diritto comunitario»):

«1. Per conseguire gli obiettivi definiti dal presente Accordo, le parti contraenti prendono tutte le misure necessarie affinché nelle loro relazioni siano applicati diritti e obblighi equivalenti a quelli contenuti negli atti giuridici della Comunità europea ai quali viene fatto riferimento.

2. Nella misura in cui l'applicazione del presente Accordo implica nozioni di diritto comunitario, si terrà conto della giurisprudenza pertinente della Corte di giustizia delle Comunità europee precedente alla data della sua firma. La giurisprudenza della Corte successiva alla firma del presente Accordo verrà comunicata alla Svizzera. Per garantire il corretto funzionamento dell'Accordo, il Comitato misto determina, su richiesta di una delle parti contraenti, le implicazioni di tale giurisprudenza».

10. L'articolo 21 («Relazione con gli accordi bilaterali in materia di doppia imposizione») recita come segue:

«1. Le disposizioni del presente Accordo lasciano impregiudicate le disposizioni degli accordi bilaterali tra la Svizzera e gli Stati membri della Comunità europea in materia di doppia imposizione. In particolare, le disposizioni del presente Accordo non devono incidere sulla definizione di lavoratore frontaliero secondo gli accordi di doppia imposizione.

2. Nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti contraenti di operare distinzioni, nell'applicare le disposizioni pertinenti della loro normativa tributaria, tra contribuenti la cui situazione non è comparabile, segnatamente per quanto riguarda il luogo di residenza.

3. Nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti contraenti di adottare o di applicare misure volte a garantire l'imposizione, il pagamento o il recupero effettivo delle imposte o a prevenire l'evasione fiscale conformemente alle disposizioni della normativa tributaria nazionale di una parte contraente o agli accordi tra la Svizzera, da un lato, e uno o più Stati membri della Comunità europea, dall'altro, volti ad evitare la doppia imposizione, oppure di altre intese fiscali».

11. In conformità all'articolo 7 («Lavoratori dipendenti frontalieri»), paragrafo 1, dell'allegato I:

«Il lavoratore dipendente frontaliero è un cittadino di una parte contraente che ha la sua residenza sul territorio di una parte contraente e che esercita un'attività retribuita sul territorio dell'altra

parte contraente e ritorna al luogo del proprio domicilio di norma ogni giorno, o almeno una volta alla settimana».

12. L'articolo 9 («Parità di trattamento») dell'allegato I stabilisce quanto segue:

«1. Il lavoratore dipendente cittadino di una parte contraente non può ricevere sul territorio dell'altra parte contraente, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello riservato ai lavoratori dipendenti nazionali per quanto riguarda le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato.

2. Il lavoratore dipendente e i membri della sua famiglia di cui all'articolo 3 del presente allegato godono degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori dipendenti nazionali e dei membri delle loro famiglie.

(...)».

B. Diritto tedesco. *Einkommensteuergesetz*⁵

13. In base al suo articolo 1,

- Le persone fisiche che hanno il loro domicilio o la residenza abituale in Germania sono assoggettate integralmente all'imposta sul reddito.
- Le persone fisiche che non hanno un domicilio né la residenza abituale in Germania possono altresì, su richiesta, essere trattate come assoggettate integralmente all'imposta sul reddito, se percepiscono redditi nazionali ai sensi dell'articolo 49⁶.
- Le persone fisiche che non hanno un domicilio né la residenza abituale in Germania saranno limitatamente assoggettate all'imposta sul reddito, qualora percepiscano redditi nazionali ai sensi dell'articolo 49⁷.

14. L'articolo 38 dispone che, con riguardo ai redditi da lavoro dipendente, l'imposta sul reddito è riscossa mediante trattenuta sulla retribuzione (imposta sul reddito da lavoro), a condizione che la retribuzione sia corrisposta da un datore di lavoro che ha il domicilio, la residenza abituale, l'indirizzo, la sede, una stabile organizzazione o un rappresentante permanente nel territorio nazionale.

15. L'articolo 46, paragrafo 2, punto 8, stabilisce che se il reddito deriva in tutto o in parte da un'attività di lavoro dipendente assoggettata alla ritenuta alla fonte, esso viene tassato unicamente allorché sia stata presentata una richiesta di accertamento, in particolare ai fini della detrazione dell'imposta sulla retribuzione dall'imposta sul reddito. Tale richiesta dev'essere effettuata mediante la consegna di una dichiarazione delle imposte sul reddito.

⁵ Legge sull'imposta sul reddito, nella versione applicabile *ratione temporis* alla controversia (BGBl. 2009 I, pag. 3366); in prosieguo: l'«EStG».

⁶ Ciò troverà applicazione unicamente laddove, nell'anno di calendario, i loro redditi siano soggetti ad almeno il 90% dell'imposta tedesca sul reddito oppure i loro redditi esenti da tale imposta non superino l'esenzione minima di cui all'articolo 32 a, paragrafo 1, seconda frase, punto 1; detto importo deve essere ridotto nella misura necessaria e appropriata in base alla situazione nello Stato di residenza.

⁷ Fatti salvi l'articolo 1, paragrafi 2 e 3, e l'articolo 1 a dell'EStG.

16. Ai sensi dell'articolo 49, si intende per reddito nazionale ai fini dell'assoggettamento parziale all'imposta sul reddito, inter alia, il reddito da lavoro dipendente svolto o utilizzato in Germania.

17. L'articolo 50 contiene disposizioni specifiche relative alle persone assoggettate parzialmente all'imposta sul reddito. Ai sensi del suo paragrafo 2, con riguardo a detti soggetti passivi, l'imposta sul reddito applicabile ai redditi soggetti a ritenuta alla fonte sulla retribuzione si considera assolta a seguito di detta ritenuta.

18. Tuttavia, tale disposizione non si applica qualora il soggetto passivo abbia presentato la richiesta (*accertamento su richiesta*) di cui all'articolo 46, paragrafo 2, punto 8, dell'ESTG. Ciò è stabilito dal successivo articolo 50, paragrafo 2, seconda frase, punto 4, lettera b).

19. In ogni caso, inoltre, l'articolo 50, paragrafo 2, seconda frase, punto 4, lettera b), dell'ESTG trova applicazione unicamente ai cittadini di uno Stato membro dell'Unione o di un altro Stato a cui si applica l'accordo SEE⁸ che hanno il domicilio o la residenza abituale nel territorio di uno di detti Stati.

II. Fatti, controversia e domanda pregiudiziale

20. AB è un cittadino tedesco che, per motivi familiari, dal 2016 viveva in Svizzera, dove aveva il suo unico domicilio e la residenza abituale, pur essendo al contempo un dipendente (dirigente) di una società con sede in Germania.

21. In tale condizione, AB lavorava per il suo datore di lavoro tedesco sia dalla Svizzera (in telelavoro) sia mediante trasferte professionali in Germania, nelle quali egli utilizzava una vettura acquisita in *leasing*, non fornita dalla sua società, sostenendo ulteriori spese relative al suo veicolo e alle sue trasferte.

22. Quale corrispettivo del suo impiego in Germania, AB ha percepito un reddito da lavoro dipendente negli anni dal 2017 al 2019 (in prosieguo: gli «anni controversi»). Nel 2021 cessava di risiedere in Svizzera, ristabilendo la propria residenza in Germania.

23. Negli anni controversi, AB era parzialmente assoggettato all'imposta tedesca sul reddito ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 4, dell'ESTG. Il suo datore di lavoro applicava nei suoi confronti la ritenuta alla fonte sulla sua retribuzione totale lorda, versandola all'amministrazione tributaria tedesca⁹.

24. Oltre al reddito da lavoro dipendente, AB percepiva redditi provenienti dalla locazione di due immobili situati in Germania.

25. Per ciascuno degli anni controversi, AB presentava le rispettive dichiarazioni dell'imposta sul reddito, che riportavano i redditi da locazione di immobili e i redditi da lavoro dipendente, includendo come detraibili le spese professionali inerenti alla sua attività di lavoro dipendente in Germania. In dette dichiarazioni, egli chiedeva di avvalersi dell'articolo 50, paragrafo 2, seconda frase, punto 4, lettera b), dell'ESTG, vale a dire dell'*accertamento su richiesta*.

⁸ Accordo del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l'«Accordo SEE»).

⁹ AB non ha chiesto all'amministrazione tributaria tedesca di includere un importo esente nelle informazioni da fornire al datore di lavoro in modo che quest'ultimo potesse effettuare la ritenuta ai sensi dell'articolo 39 dell'ESTG.

26. Il Finanzamt Köln-Süd (Ufficio delle imposte di Colonia-Sud, Germania) emetteva gli accertamenti dell'imposta sul reddito tenendo conto del reddito da locazione percepito da AB, ma non del suo reddito da lavoro dipendente. Di conseguenza, non è stata imputata la ritenuta alla fonte effettuata a titolo dell'imposta sul reddito tedesca, né sono state prese in considerazione le spese dichiarate da AB.

27. AB proponeva reclami avverso i rispettivi accertamenti. A suo avviso, ai sensi dell'ALCP, era illegittima la limitazione del meccanismo dell'*accertamento su richiesta* ai lavoratori residenti in uno Stato membro dell'Unione o del SEE. I reclami sono stati respinti con decisioni del 25 febbraio 2020 e del 15 novembre 2021.

28. AB presentava ricorso avverso tali decisioni dinanzi al Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia), il quale sottoponeva la seguente questione pregiudiziale alla Corte:

«Se le disposizioni dell'[ALCP], in particolare i suoi articoli 7 e 15 in combinato disposto con l'articolo 9, paragrafo 2, del suo allegato I (diritto alla parità di trattamento), debbano essere interpretate nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro ai sensi della quale, mentre i lavoratori cittadini di uno Stato membro dell'UE o del SEE (compresa la Germania) stabiliti (con residenza o dimora abituale) in Germania o in Stati UE/SEE possono richiedere volontariamente un accertamento dell'imposta sul reddito sulla base del reddito da lavoro dipendente imponibile in Germania («accertamento su richiesta»), in particolare per ottenere un rimborso di tale imposta che tenga conto delle spese (spese professionali) e della ritenuta alla fonte a titolo di imposta tedesca sui redditi da lavoro dipendente, tale diritto è invece negato a cittadini tedeschi e svizzeri residenti in Svizzera».

III. Procedimento dinanzi alla Corte di giustizia

29. La domanda di pronuncia pregiudiziale veniva depositata presso la Corte in data 4 ottobre 2022.

30. Il governo tedesco e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte.

31. Non è stato considerato necessario tenere un'udienza.

IV. Valutazione

32. Dato che la questione pregiudiziale mira a stabilire se alcune disposizioni dell'ALCP ostino al regime fiscale di cui trattasi, inizierò l'esame soffermandomi sull'applicabilità *ratione personae* di detto Accordo al presente caso.

33. Fatta tale premessa, tratterò ora le peculiarità della normativa tedesca in materia di imposta sul reddito al fine di chiarire se, nelle circostanze del presente caso, essa possa violare il principio di non discriminazione di cui all'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I dell'ALCP.

A. Ambito di applicazione *ratione personae* dell'ALCP

34. Come esposto *supra*, la controversia verte sulla questione se un cittadino tedesco, lavoratore dipendente di una società tedesca e residente in Svizzera, possa avvalersi del regime (*accertamento su richiesta*) riservato dalla normativa tedesca sull'imposta sul reddito unicamente ai residenti in Germania e ai cittadini di altri Stati membri dell'Unione e degli Stati aderenti all'accordo SEE, i quali risiedono in uno di detti Stati.

35. Al fine di determinare l'applicabilità o meno dell'ALCP a tale fattispecie, occorre far riferimento, in primo luogo, alle peculiarità di detto Accordo, nonché all'interpretazione che ne ha fornito la Corte.

36. Nella sentenza Wächtler¹⁰, la Corte:

- rammentava, in limine, che «l'ALCP, essendo un trattato internazionale, dev'essere interpretato, conformemente all'articolo 31 della convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, del 23 maggio 1969 (Recueil des traités des Nations unies, vol. 1155, pag. 331), in buona fede, seguendo il senso ordinario da attribuire ai suoi termini nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo (...). Inoltre, emerge da tale disposizione che un termine dev'essere inteso in un senso specifico se risulta che tale era l'intenzione delle parti»¹¹;
- statuiva che «l'ALCP si colloca nell'ambito più generale delle relazioni tra l'Unione europea e la Confederazione svizzera. Anche se quest'ultima non partecipa allo Spazio economico europeo e al mercato interno dell'Unione, essa è tuttavia legata a quest'ultima da molteplici accordi che disciplinano vasti settori e prevedono diritti ed obblighi specifici, analoghi, per certi aspetti, a quelli previsti dal Trattato. L'oggetto generale di tali accordi, ivi compreso l'ALCP, è quello di rafforzare i rapporti economici tra l'Unione e la Confederazione svizzera (...)»¹²;
- sottolineava che, tuttavia, «poiché la Confederazione svizzera non ha aderito al mercato interno dell'Unione, l'interpretazione data alle disposizioni del diritto dell'Unione riguardanti tale mercato non può essere automaticamente trasposta all'interpretazione dell'ALCP, salvo espresse disposizioni a tal fine previste dall'Accordo stesso (...)»¹³;
- dichiarava che «per quanto riguarda (...) l'obiettivo dell'ALCP e l'interpretazione di tali termini, risulta dal preambolo, dall'articolo 1 e dall'articolo 16, paragrafo 2, dell'Accordo medesimo, che esso mira a realizzare, in favore dei cittadini, persone fisiche, dell'Unione e della Confederazione svizzera, la libera circolazione delle persone sul territorio di tali parti, basandosi sulle disposizioni in applicazione nell'Unione, le cui nozioni devono essere interpretate tenendo conto della giurisprudenza pertinente della Corte anteriore alla data della firma del suddetto Accordo»¹⁴.
- aggiungeva che «per quanto riguarda la giurisprudenza successiva a tale data, occorre rilevare che l'articolo 16, paragrafo 2, dell'ALCP prevede, da un lato, che tale giurisprudenza debba essere comunicata alla Confederazione svizzera e, dall'altro lato, che, allo scopo di assicurare il

¹⁰ Sentenza del 26 febbraio 2019 (C-581/17, EU:C:2019:138; in prosieguo: la «sentenza Wächtler»).

¹¹ Sentenza Wächtler, punto 35, ove è citata la sentenza del 27 febbraio 2018, Western Sahara Campaign UK (C-266/16, EU:C:2018:118), punto 70.

¹² Sentenza Wächtler, punto 36.

¹³ Sentenza Wächtler, punto 37.

¹⁴ Sentenza Wächtler, punto 38.

buon funzionamento dell'Accordo, su domanda di una parte contraente, il comitato misto previsto al suo articolo 14 determina le implicazioni di una simile giurisprudenza. Ciò premesso, anche in assenza di una decisione di tale comitato, tale giurisprudenza (...) dev'essere parimenti presa in considerazione per quanto essa non faccia che precisare o confermare i principi elaborati nella giurisprudenza esistente alla data della firma dell'ALCP relativa alle nozioni di diritto dell'Unione, a cui l'Accordo stesso si ispira»¹⁵.

37. Sotto tale profilo, esaminerò quindi l'ambito di applicazione *ratione personae* dell'ALCP al fine di stabilire se un lavoratore dipendente¹⁶ tedesco, residente in Svizzera, possa invocare detto Accordo nei confronti della Germania.

38. Ai sensi del preambolo e dell'articolo 1, lettere a) e c), dell'ALCP, rientrano nell'ambito di applicazione dell'ALCP sia le persone fisiche che svolgono un'attività economica, sia quelle che non svolgono detta attività. Nel caso in esame, AB svolge un'attività economica alle dipendenze di una società tedesca per la quale ha percepito una retribuzione, negli anni di cui trattasi, dopo aver stabilito la propria residenza in Svizzera a partire dal 2016 per motivi familiari¹⁷.

39. L'ipotesi ordinaria di applicazione dell'ALCP è quella di un cittadino di uno Stato membro dell'Unione che lo invoca nei confronti del paese in cui si trasferisce per esercitare un'attività lavorativa. Tuttavia, la Corte ha statuito che, in determinate circostanze e in considerazione delle disposizioni applicabili, i cittadini di una parte contraente possono invocare diritti sanciti dall'ALCP non solo nei confronti del paese verso il quale esercitano la libertà di circolazione, ma anche nei confronti del loro stesso paese¹⁸.

40. Lo status personale di AB è caratterizzato dalle seguenti condizioni:

- AB non è un «lavoratore dipendente frontaliero» ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, dell'allegato I dell'ALCP, in quanto egli non esercita un'attività in Germania e ritorna al luogo del proprio domicilio in Svizzera ogni giorno, o almeno una volta alla settimana. Durante il periodo di cui trattasi, AB, residente in Svizzera, esercitava la sua attività lavorativa dalla Svizzera oppure recandosi in Germania con la sua auto per raggiungere i clienti della società tedesca per la quale lavora.
- AB è un cittadino di una parte contraente dell'ALCP (Germania) residente sul territorio di un'altra parte contraente (Svizzera) ed esercita un'attività lavorativa sul territorio tedesco. In detta ipotesi, l'elemento che giustifica l'applicazione dell'ALCP non è la cittadinanza, bensì la residenza in un altro Stato parte contraente. La cittadinanza diventa quindi meno rilevante e l'applicazione dell'ALCP deriva dal cambio del paese di residenza della persona.

¹⁵ Sentenza Wächter, punto 39.

¹⁶ AB non è né una persona che non svolge un'attività economica né un prestatore di servizi ai sensi dell'articolo 5 dell'ALCP.V. sentenza del 12 novembre 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), punto 44.

¹⁷ Dall'ordinanza di rinvio non emerge chiaramente se AB abbia svolto detta attività retribuita anche nel corso del 2016.

¹⁸ Sentenze del 15 marzo 2018, Picart (C-355/16, EU:C:2018:184; in prosieguo: la «sentenza Picart»), punto 16; del 28 febbraio 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121; in prosieguo: la «sentenza Ettwein»), punto 33; e del 15 dicembre 2011, Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839), punti da 27 a 34.

41. La Corte ha riconosciuto l'applicabilità dell'ALCP ai lavoratori transfrontalieri di nazionalità tedesca¹⁹ che hanno cambiato residenza trasferendosi in Svizzera pur continuando a lavorare come dipendenti o autonomi in Germania²⁰. Mi sembra che detta giurisprudenza possa essere estesa, *a fortiori*, a un caso come quello di AB, che non è un lavoratore transfrontaliero in senso stretto, ma il cui cambio di residenza nell'esercizio della libera circolazione giustifica l'applicazione dell'ALCP.

42. In caso contrario, come altresì dichiarato dalla Corte, la libera circolazione delle persone garantita dall'ALCP sarebbe ostacolata. Un cittadino di una parte contraente subirebbe uno svantaggio nel proprio paese di origine per il solo motivo di aver esercitato il proprio diritto alla libera circolazione²¹.

43. È vero che la giurisprudenza della Corte successiva alla firma dell'ALCP non può essere estesa automaticamente ai casi di mobilità transfrontaliera tra i paesi dell'Unione e la Svizzera, come può desumersi dall'articolo 16, paragrafo 2, dell'ALCP.

44. Tuttavia, anche in assenza di una decisione del comitato misto, la Corte ha affermato che la propria giurisprudenza successiva alla firma dell'ALCP può essere presa in considerazione per quanto essa non faccia che precisare o confermare i principi elaborati nella giurisprudenza esistente a tale data relativa alle nozioni di diritto dell'Unione, a cui l'Accordo stesso si ispira²².

45. La giurisprudenza di cui alle sentenze Ettwein e Wächtler, relative ai lavoratori tedeschi che trasferiscono la loro residenza in Svizzera, esercitando la libertà di circolazione prevista dall'ALCP, è in linea con la giurisprudenza consolidata della Corte che interpreta le disposizioni «equivalenti» del TFUE sulla libera circolazione transfrontaliera dei lavoratori. Essa può quindi essere utilizzata ai fini della soluzione della presente controversia.

46. Alla luce di tali premesse, non vedo alcun impedimento nell'applicazione dell'ALCP a una situazione analoga a quella di AB, il quale ha esercitato il proprio diritto alla libera circolazione nell'ambito di detto Accordo.

47. A mio avviso, tale osservazione non è in contraddizione con la sentenza Picart. In essa la Corte ha statuito che l'articolo 12, paragrafo 1, dell'allegato I dell'ALCP non era applicabile alla situazione di un cittadino francese che non intendeva svolgere la propria attività economica in Svizzera, bensì conservare un'attività nel territorio del suo Stato d'origine (la Francia), pur avendo trasferito la propria residenza in Svizzera²³.

¹⁹ A tali lavoratori si applica l'articolo 7, punto 1, oppure l'articolo 12, punto 1, dell'allegato I dell'ALCP, a seconda che si tratti di lavoratori dipendenti o autonomi.

²⁰ V. sentenze Ettwein, punti 34 e 35; e del 19 novembre 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:12015:776), punti 32 e 33.

²¹ Sentenze del 23 gennaio 2020, Bundesagentur für Arbeit (C-29/19, EU:C:2020:36), punto 34; e Wächtler, punto 53.

²² Sentenza Wächtler, punto 39, riportato supra.

²³ La situazione del sig. Picart non rientrava pertanto nell'ambito di applicazione dell'articolo 12, paragrafo 1, dell'allegato I dell'ALCP. Né gli era applicabile il successivo articolo 13, paragrafo 1, non potendo essere considerato un lavoratore autonomo transfrontaliero, dato che rimaneva nel territorio svizzero, dal quale esercitava la sua attività economica in Francia, senza effettuare ogni giorno, o almeno una volta alla settimana, un tragitto dal luogo della sua attività economica a quello della sua residenza: v. sentenza Picart, punti da 22 a 27.

48. La causa Picart verteva su una controversia tra un soggetto passivo, cittadino francese, e l'amministrazione fiscale francese in merito alla decisione di quest'ultima di rivalutare l'ammontare della plusvalenza latente relativa ai valori mobiliari che egli deteneva e aveva dichiarato al momento del trasferimento del proprio domicilio fiscale dalla Francia alla Svizzera²⁴.

49. Si trattava quindi di stabilire se le disposizioni dell'ALCP (relative al diritto di stabilimento e al principio di non discriminazione) potessero trovare applicazione a una misura fiscale consistente nell'accertamento delle plusvalenze latenti «all'uscita» dal territorio nazionale, adottata dallo Stato di origine di un cittadino francese che aveva trasferito il proprio domicilio fiscale in Svizzera.

50. Nella fattispecie di cui trattasi, invece, AB mantiene un nesso professionale con il suo Stato di origine e con il suo datore di lavoro tedesco, pur avendo trasferito la propria residenza in Svizzera per motivi familiari e svolgendo la sua attività di lavoro dipendente in parte dalla Svizzera (on-line) e in parte di persona in Germania, spostandosi in tale ultimo paese.

51. A differenza del contribuente francese nel caso Picart, AB non svolge un'attività di gestione di partecipazioni in società, non è un investitore né un mero socio passivo, bensì un lavoratore dipendente. La sua situazione è più simile alle fattispecie alla base delle sentenze Ettwein e Wächtler che al caso oggetto della sentenza Picart.

52. In conclusione, la situazione di AB rientra nell'ambito di applicazione dell'ALCP. Lo stesso governo tedesco desume dall'articolo 1, lettera a), dell'ALCP che AB, in quanto persona fisica di cittadinanza tedesca residente in Svizzera, la quale esercita un'attività lavorativa dipendente in Germania, è soggetto alle condizioni di detto Accordo²⁵.

B. Applicazione dell'imposta tedesca sul reddito ai lavoratori dipendenti residenti in Svizzera

53. Il regime giuridico dell'imposta tedesca sul reddito delle persone fisiche è stabilito dall'EstG e, alla pari di analoghi sistemi nazionali, distingue tra assoggettamento integrale e assoggettamento parziale all'imposta. In base alle sue disposizioni:

- Le persone fisiche che hanno il loro domicilio o la residenza abituale in Germania sono assoggettate integralmente all'imposta (articolo 1, prima frase, dell'EstG) e sono tassate sul loro reddito ovunque prodotto.
- Le persone fisiche che non hanno il loro domicilio o la residenza abituale in Germania sono assoggettate parzialmente all'imposta nella misura in cui ricevono redditi in Germania ai sensi dell'articolo 49, paragrafo 1, dell'EstG. È il caso dei lavoratori dipendenti che ottengono la rispettiva retribuzione in Germania [articolo 49, paragrafo 1, punto 4, lettera a), dell'EstG].

54. Ove la retribuzione venga corrisposta da un datore di lavoro residente in Germania, l'imposta sul reddito è trattenuta alla fonte (articoli 38 e seguenti dell'EstG) tanto per i lavoratori dipendenti assoggettati integralmente quanto per quelli assoggettati parzialmente a detta imposta.

²⁴ Le autorità francesi effettuavano un accertamento supplementare presso il sig. Picart quanto all'ammontare dell'imposta sul reddito e dei contributi sociali, incluse le rispettive sanzioni.

²⁵ Punto 63 delle sue osservazioni. Detta affermazione non le impedisce, tuttavia, di sostenere che, nel caso in esame, non ricorra alcuna discriminazione contraria agli articoli 2 e 7 dell'ALCP.

55. La cosiddetta imposta sul reddito da lavoro è una forma di riscossione dell'imposta sul reddito. Nel caso in cui il lavoratore sia assoggettato all'imposta sul reddito da lavoro (articolo 38, paragrafo 2, prima frase, dell'ESTG), il datore di lavoro deve effettuare la ritenuta allorché provvede al pagamento della retribuzione (articolo 38, paragrafo 3, prima frase, dell'ESTG)²⁶.

56. Nel calcolare l'ammontare di tale imposta, il datore di lavoro deve tenere conto, tra l'altro, di un «importo forfettario per conto altrui» (articolo 39 b, paragrafo 2, quinta frase, punto 1, dell'ESTG). Tale importo costituisce una spesa detraibile a titolo di spese professionali [articolo 9 a, prima frase, punto 1, lettera a), dell'ESTG]²⁷.

57. Inoltre, su richiesta del lavoratore, è possibile ridurre la ritenuta alla fonte nella misura delle spese professionali che eccedono l'importo forfettario per lavoro dipendente²⁸. Il datore di lavoro deve tenere conto delle detrazioni per le spese professionali dichiarate ai fini del calcolo della retribuzione imponibile (articolo 39 b, paragrafo 2, quarta frase, dell'ESTG).

58. L'imposta sul reddito applicata sui redditi da lavoro dipendente soggetti a ritenuta alla fonte si considera, in linea di principio, versata a partire dal momento in cui viene effettuata detta ritenuta. L'effetto liberatorio della ritenuta si estende a tutti i lavoratori dipendenti, a prescindere dal fatto che siano integralmente o parzialmente assoggettati all'imposta.

59. Quanto ai lavoratori dipendenti parzialmente assoggettati all'imposta per aver ricevuto la retribuzione in Germania:

- L'imposta si considera versata, con riguardo a detto reddito da lavoro, in virtù della ritenuta alla fonte effettuata sulla retribuzione (articolo 50, paragrafo 2, prima frase, dell'ESTG). Ciò non si verifica allorché una riduzione per spese professionali [paragrafo 50, 2, seconda frase, punto 4, lettera a), dell'ESTG] sia stata stabilita come elemento specifico ai fini della ritenuta (articolo 39 a, paragrafo 4, dell'ESTG). In tale ipotesi, è necessario seguire la procedura di tassazione e il lavoratore subordinato è tenuto a presentare una dichiarazione dei redditi ai fini dell'imposta sul reddito.
- L'effetto liberatorio della ritenuta alla fonte sulla retribuzione non si produce neppure nel caso in cui il lavoratore chieda di essere assoggettato al regime dell'*accertamento su richiesta* ai sensi dell'articolo 50, paragrafo 2, seconda frase, punto 4, lettera b), dell'ESTG. Tuttavia, a beneficiare del diritto di scelta con riguardo all'*accertamento su richiesta*²⁹ sono unicamente i cittadini degli Stati membri dell'Unione e del SEE che abbiano il loro domicilio o la residenza abituale nel territorio di uno di detti Stati, con la conseguenza che i residenti in Svizzera ne sono esclusi (articolo 50, paragrafo 2, settima frase, dell'ESTG).

60. Nel regime di tassazione ai fini dell'imposta sul reddito, il reddito imponibile che un lavoratore ricava dalla propria attività dipendente è determinato calcolando la parte del reddito da lavoro che eccede le spese professionali (articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'ESTG). Detto

²⁶ L'ammontare dell'imposta sul reddito da lavoro è determinato in base all'importo della retribuzione e di altri elementi specifici ai fini della ritenuta alla fonte.

²⁷ Durante gli esercizi di cui trattasi l'importo forfettario era pari a un importo annuale di EUR 1 000.

²⁸ In pratica, tale opzione è accessibile tanto ai lavoratori dipendenti assoggettati integralmente quanto a quelli assoggettati parzialmente all'imposta sul reddito. L'articolo 39 a, paragrafo 1, prima frase, punto 1, dell'ESTG, che si applica ai primi, e il successivo paragrafo 4, prima frase, punto 1, che si applica ai secondi, presentano un'analogia formulazione. Tuttavia, sussistono differenze con riguardo al termine entro il quale deve essere richiesta la riduzione della retribuzione imponibile, della quale tratterò in seguito.

²⁹ Il riconoscimento di tale diritto trae origine dalla sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31; in prosieguo: la «sentenza Schumacker»), come esaminerò successivamente.

calcolo è indipendente dagli importi sui quali si basa la procedura impositiva del reddito da lavoro. L'imposta sul reddito da lavoro trattenuta alla fonte dal datore di lavoro viene sottratta all'importo dell'imposta sul reddito così calcolata [articolo 36, paragrafo 2, punto 2, lettera a), dell'ESTG] e, se del caso, viene rimborsata (articolo 36, paragrafo 4, seconda frase, dell'ESTG). Detto regime di tassazione può altresì comportare che l'amministrazione fiscale esiga il versamento di un importo aggiuntivo dell'imposta.

61. Ove un datore di lavoro abbia effettuato una ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito da lavoro rispetto al quale la Germania è sprovvista di potestà impositiva in forza di una convenzione contro la doppia imposizione e non trovi applicazione alcuna procedura di tassazione ai fini dell'imposta sul reddito, il lavoratore ha in ogni caso la facoltà di richiedere, nell'ambito di una specifica procedura (in analogia con quanto disposto dall'articolo 50 d, paragrafo 1, seconda frase, dell'ESTG), il rimborso dell'importo dell'imposta sul reddito da lavoro indebitamente trattenuto alla fonte. La scadenza per la richiesta di detto rimborso è di quattro anni a decorrere dalla fine dell'anno di calendario in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta (in analogia con quanto disposto dall'articolo 50 d, paragrafo 1, nona frase, dell'ESTG)³⁰.

62. In conclusione, per quanto di rilevanza nel presente caso, è decisivo il fatto che i lavoratori dipendenti, i quali risiedono in Svizzera e percepiscono in Germania redditi da lavoro rispetto ai quali sono parzialmente assoggettati all'imposta sul reddito, non possono avvalersi del meccanismo dell'*accertamento su richiesta* di cui all'articolo 50, paragrafo 2, seconda frase, punto 4, lettera b), dell'ESTG.

C. Parità di trattamento e principio di non discriminazione nell'ALCP

63. Come risulta dal suo preambolo, nonché dagli articoli 1 e 16, paragrafi 1 e 2, l'ALCP mira a realizzare, a favore dei cittadini degli Stati membri dell'Unione e di quelli della Svizzera, «la libertà delle persone di circolare sul territorio dell'altra parte». Il raggiungimento di detto obiettivo sarà basato «sulle disposizioni applicate nell'Unione, le cui nozioni devono essere interpretate conformemente alla giurisprudenza della Corte»³¹.

64. Ai sensi dell'articolo 1, lettere a) e d), dell'ALCP, a favore dei cittadini degli Stati membri della Comunità europea e della Svizzera, sono garantiti i diritti di ingresso, di soggiorno e di accesso a un'attività economica dipendente (inter alia), nonché le stesse condizioni di vita, di occupazione e di lavoro di cui godono i propri cittadini.

65. L'articolo 4 dell'ALCP garantisce il diritto di accesso a un'attività economica conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 10 e all'allegato I. Il capitolo II dell'allegato I di detto Accordo contiene le disposizioni relative alla libera circolazione dei lavoratori dipendenti, e in particolare quelle relative al principio di parità di trattamento³².

³⁰ La Convenzione tra la Confederazione la Repubblica Federale di Germania e la Svizzera per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio dell'11 agosto 1971 (BGBl. 1972 II, pag. 1022), come modificata dal protocollo del 27 ottobre 2010 (BGBl. 2011 II, pag. 1092), non prevede diverse scadenze da rispettare.

³¹ Sentenze del 21 settembre 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705; in prosieguo la «sentenza Radgen»), punto 36; e del 19 novembre 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), punto 40.

³² Sentenza Radgen, punto 38.

66. Nello specifico, l'articolo 9 dell'allegato I dell'ALCP sancisce la parità di trattamento e prevede quanto segue:

- «Il lavoratore dipendente cittadino di una parte contraente non può ricevere sul territorio dell'altra parte contraente, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello riservato ai lavoratori dipendenti nazionali per quanto riguarda le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato» (paragrafo 1).
- «Il lavoratore dipendente e i membri della sua famiglia (...) godono degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori dipendenti nazionali e dei membri delle loro famiglie» (paragrafo 2).

67. Quanto ai vantaggi fiscali, la Corte ha affermato che il principio della parità di trattamento, previsto nell'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I dell'ALCP, «può essere invocato anche da un lavoratore cittadino di una parte contraente che abbia esercitato il suo diritto alla libera circolazione nei confronti del suo Stato di origine»³³. Come ho già sottolineato, i cittadini tedeschi residenti in Svizzera non incontrano alcun impedimento nel far valere detta disposizione nei confronti delle autorità tedesche.

68. Il principio della parità di trattamento di cui all'articolo 9 dell'allegato I dell'ALCP va oltre la stretta discriminazione fondata sulla nazionalità³⁴, estendendosi alle differenze di trattamento derivanti dal luogo di residenza dei lavoratori dipendenti rispetto ai quali trova applicazione l'ALCP, a prescindere dalla loro nazionalità.

69. Le sentenze *Wächtler*³⁵ e *Ettwein* mi sembrano eloquenti in tal senso, in quanto estendono il principio sancito dall'articolo 9 dell'allegato I dell'ALCP a situazioni di disparità fondate sul luogo di residenza.

70. Tale sviluppo giurisprudenziale è ragionevole, in quanto il principio della parità di trattamento è una nozione di diritto dell'Unione³⁶ preesistente alla data della firma dell'ALCP. Le sentenze della Corte successive ad essa precisano, in tale ambito, i principi derivanti dalla pregressa giurisprudenza in materia di parità di trattamento al fine di accertare l'esistenza di eventuali discriminazioni vietate dall'ALCP³⁷.

³³ Sentenza Radgen, punto 40, ove è citata la sentenza del 19 novembre 2015, *Bukovansky* (C-241/14, EU:C:2015:766), punto 47.

³⁴ Un'interpretazione in senso stretto del principio figura nella sentenza del 12 novembre 2009, *Grimme* (C-351/08, EU:C:2009:697), punto 48: «tale articolo [l'articolo 9 dell'allegato I dell'ALCP] contempla soltanto l'ipotesi di una discriminazione fondata sulla nazionalità nei confronti di un cittadino di una parte contraente sul territorio di un'altra parte contraente».

³⁵ In tale sentenza, la Corte ha affermato che «(...) un cittadino tedesco il quale, al pari del sig. *Wächtler*, abbia esercitato il proprio diritto di stabilimento in quanto lavoratore autonomo ai sensi dell'ALCP, subisce uno svantaggio fiscale rispetto agli altri cittadini tedeschi che, al pari del medesimo, esercitano un'attività indipendente nell'ambito di una società di cui detengono quote societarie, ma che, a differenza dello stesso, mantengono il loro domicilio in Germania. Infatti, questi ultimi devono assolvere l'imposta sulle plusvalenze afferenti alle quote societarie interessate esclusivamente al momento della realizzazione delle plusvalenze stesse, vale a dire al momento della cessione di tali quote societarie, mentre un cittadino come il sig. *Wächtler* è tenuto a pagare l'imposta in questione, al momento del trasferimento del suo domicilio verso la Svizzera, sulle plusvalenze latenti relative a tali quote societarie, senza poter beneficiare di un differimento del pagamento fino alla cessione delle quote medesime» (punto 56). La Corte aggiungeva che «tale differenza di trattamento, che costituisce uno svantaggio finanziario per un cittadino tedesco quale il sig. *Wächtler*, è di natura tale da dissuaderlo dal fare effettivo uso del proprio diritto di stabilimento derivante dall'ALCP. Ne consegue che il regime fiscale in causa nel procedimento principale è idoneo ad ostacolare il diritto di stabilimento in quanto lavoratore autonomo garantito dall'Accordo» (punto 57).

³⁶ Sentenze del 19 ottobre 1977, *Ruckdeschel e a.* (117/76 e 16/77, EU:C:1977:160), punto 7; e del 6 ottobre 2011, *Graf e Engel* (C-506/10, EU:C:2011:643), punto 26.

³⁷ Sentenze del 6 ottobre 2011, *Graf e Engel* (C-506/10, EU:C:2011:643), punto 26; *Radgen*, punto 47; e *Wächtler*, punto 55.

D. Discriminazione nei confronti dei lavoratori dipendenti che risiedono in Svizzera e sono parzialmente assoggettati all'imposta tedesca sul reddito

71. L'amministrazione fiscale tedesca non riconosce, a favore di AB, un «vantaggio fiscale» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I dell'ALCP³⁸. Nello specifico, essa non ammette che il soggetto passivo possa presentare una dichiarazione dei redditi in Germania, nella quale potrebbe richiedere una detrazione delle spese professionali necessarie per ottenere il reddito da lavoro dipendente, con riguardo agli anni di cui trattasi.

72. Non è chiaro se tale diniego determini un trattamento fiscale discriminatorio nei confronti dei lavoratori dipendenti che, pur svolgendo un'attività analoga a quella di AB, siano residenti in Germania o in altri Stati membri dell'Unione o del SEE.

73. A mio avviso, la risposta dev'essere affermativa: sussiste un trattamento fiscale discriminatorio e svantaggioso nei confronti di AB proprio in ragione della sua condizione di lavoratore dipendente che risiede in Svizzera.

74. I lavoratori dipendenti che risiedono in Germania o in altri Stati membri dell'Unione o in paesi SEE possono avvalersi del meccanismo di accertamento per escludere l'effetto liberatorio della ritenuta alla fonte sulle retribuzioni e ottenere (se del caso) il rimborso delle somme versate in eccesso.

75. AB, invece, in quanto residente in Svizzera, non può avvalersi dell'*accertamento su richiesta*, con la conseguenza che, a differenza dei dipendenti che risiedono in Germania e in altri Stati membri dell'Unione o del SEE, egli non può detrarre alcuna spesa professionale oltre l'importo forfettario (EUR 1 000) applicabile, con riguardo a tutti i lavoratori dipendenti che siano soggetti passivi in Germania, ai fini del calcolo delle ritenute.

76. La normativa tedesca sancisce pertanto una disparità di trattamento fiscale tra i soggetti passivi (lavoratori dipendenti) residenti in Germania o in altri Stati membri dell'Unione/SEE, che percepiscono il reddito da lavoro in Germania, e quelli residenti in Svizzera, che ricevono del pari la loro retribuzione in Germania.

77. Una discriminazione del genere, fondata sul luogo di residenza e non sulla cittadinanza, è tale da dissuadere i lavoratori dipendenti che risiedono in Germania dal trasferire, sulla base del loro diritto alla libera circolazione, il loro luogo di residenza in Svizzera continuando a percepire la retribuzione in Germania. Si tratta quindi di una disparità di trattamento che, in linea di principio, è vietata dall'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I dell'ALCP.

78. È vero che l'articolo 21, paragrafo 2, dell'ALCP³⁹ consente l'applicazione di un trattamento differenziato, in materia fiscale, ai contribuenti che non si trovano in una situazione comparabile, in particolare per quanto riguarda il loro luogo di residenza⁴⁰. Tuttavia, ritengo che la fattispecie in esame costituisca una situazione comparabile.

³⁸ Come sostiene la Commissione (punto 23 delle sue osservazioni), la nozione di *vantaggio* include le possibilità offerte da una legge nazionale di calcolare l'imposta dovuta in modo più favorevole. Lo stesso governo tedesco (punto 75 delle sue osservazioni) ammette che il sistema di *accertamento su richiesta* costituisce un vantaggio fiscale in quanto consente al soggetto passivo di superare l'effetto liberatorio della ritenuta alla fonte.

³⁹ «Nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti contraenti di operare distinzioni, nell'applicare le disposizioni pertinenti della loro normativa tributaria, tra contribuenti la cui situazione non è comparabile, segnatamente per quanto riguarda il luogo di residenza».

⁴⁰ Sentenze Wächter, punto 58; e Radgen, punto 45.

79. In effetti, nella sua normativa la Germania ha consentito che i residenti di altri Stati membri dell'Unione o del SEE, parzialmente assoggettati all'imposta tedesca sul reddito, possano ugualmente beneficiare dell'*accertamento su richiesta* del loro reddito da lavoro, al fine di detrarre le loro spese professionali successivamente alla ritenuta alla fonte effettuata al momento del pagamento della retribuzione.

80. Orbene, l'esercizio della libertà di circolazione di detti lavoratori dipendenti che risiedono in paesi dell'Unione o del SEE è comparabile a quello riconosciuto dall'ALCP ai residenti in Svizzera. Le situazioni di entrambi sono quindi comparabili ai fini dell'*accertamento su richiesta* del loro reddito da lavoro percepito in Germania⁴¹.

81. Nella sentenza Schumacker, la Corte dichiarava che il diritto dell'Unione «(...) osta a che la normativa di uno Stato membro [la Germania] in materia di imposte dirette preveda che soltanto i residenti fruiscano di procedure come il conguaglio annuale delle ritenute alla fonte a titolo di imposta sulle retribuzioni e la liquidazione, da parte dell'amministrazione, dell'imposta sui redditi di origine retributiva, restando escluse le persone fisiche che non hanno domicilio né residenza abituale nel suo territorio, ma che vi percepiscono risorse di origine retributiva»⁴².

82. A seguito della sentenza Schumacker, la Germania ha permesso ai dipendenti che risiedono in altri Stati membri dell'Unione e del SEE, parzialmente assoggettati all'imposta tedesca sul reddito, di avvalersi dell'*accertamento su richiesta* (e di poter detrarre le spese professionali), allineando il loro regime fiscale a quello dei lavoratori dipendenti che risiedono in Germania e sono integralmente assoggettati a detta imposta.

83. La stessa logica alla base della sentenza Schumacker dovrebbe ora implicare l'estensione del meccanismo dell'*accertamento su richiesta* ai lavoratori dipendenti parzialmente assoggettati all'imposta e residenti in Svizzera, affinché godano della parità di trattamento stabilita dall'ALCP. In caso contrario, si verificherebbe una discriminazione fiscale nei loro confronti.

E. Se la discriminazione possa essere giustificata

84. Ove si accolga tale assunto, sarebbe in ogni caso necessario esaminare se la discriminazione fondata sulla residenza prevista dalla normativa tedesca possa essere giustificata.

85. Ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 3, dell'ALCP, nessun elemento di detto Accordo vieta alle parti contraenti di adottare misure volte a garantire l'imposizione, il pagamento o il recupero effettivo delle imposte o a prevenire l'evasione fiscale conformemente alle disposizioni della normativa tributaria nazionale di una parte contraente o agli accordi tra la Svizzera, da un lato, e uno o più Stati membri della Comunità europea, dall'altro, volti ad evitare la doppia imposizione, oppure altre intese fiscali⁴³.

⁴¹ Così è stato stabilito dalla sentenza Radgen, punti 42 e 43.

⁴² Sentenza Schumacker, punto 3 del dispositivo.

⁴³ Nella Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio conclusa tra la Repubblica federale di Germania e la Confederazione Svizzera, alla quale ho fatto riferimento in precedenza, non ravviso alcuna disposizione rilevante ai fini della soluzione della questione pregiudiziale (v. la nota 30 a piè di pagina delle presenti conclusioni).

86. Tali misure, in forza della giurisprudenza della Corte relativa alla libera circolazione delle persone all'interno dell'Unione, devono essere giustificate da ragioni imperative di interesse generale e, in ogni caso, rispettare il principio di proporzionalità. In altre parole, esse devono essere idonee a realizzare tali obiettivi e non devono andare al di là di quanto necessario per il loro conseguimento⁴⁴.

87. Concordo con il giudice del rinvio che la normativa tributaria tedesca in cui è contenuta la discriminazione nei confronti dei lavoratori dipendenti che risiedono in Svizzera non è giustificata dalla necessità di garantire l'imposizione, il pagamento o il recupero effettivo dell'imposta sul reddito in Germania, né di prevenire l'evasione fiscale.

88. A seguito della sentenza Schumacker, la normativa tedesca ha consentito ai lavoratori dipendenti che risiedono in altri Stati membri dell'Unione o del SEE di avvalersi dell'*accertamento su richiesta* per dichiarare il proprio reddito da lavoro ottenuto in Germania. Orbene, dato che una siffatta misura non comporta alcuna difficoltà nel garantire un corretto accertamento dei redditi da lavoro né dà luogo a problemi di evasione fiscale, non vedo come l'articolo 21, paragrafo 3, dell'ALCP possa essere utilizzato per non estendere il medesimo trattamento ai lavoratori dipendenti che risiedono in Svizzera e percepiscono del pari la loro retribuzione in Germania. L'essere residenti in quest'ultimo paese non è determinante ai fini del recupero dell'imposta tedesca sul reddito relativa alle retribuzioni di cui trattasi.

89. In conformità a quanto opportunamente esposto dal giudice del rinvio⁴⁵, la ritenuta alla fonte applicata alle retribuzioni corrisposte in Germania a residenti in Svizzera garantisce che le autorità tedesche percepiscano correttamente l'imposta sul reddito su dette retribuzioni.

90. A titolo di possibile giustificazione per il trattamento sfavorevole dei lavoratori dipendenti che risiedono in Svizzera e percepiscono la retribuzione in Germania, il governo tedesco adduce l'esistenza di una procedura alternativa che consentirebbe loro di ottenere lo stesso risultato dell'*accertamento su richiesta*, con riguardo alla detrazione relativa alle spese professionali.

91. Con tale procedura potrebbe ridursi, su richiesta del lavoratore, la ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito da lavoro prendendo in considerazione le spese professionali che eccedono il suddetto importo forfettario⁴⁶. Il datore di lavoro deve tenere conto delle detrazioni relative alle spese professionali dichiarate ai fini del calcolo del reddito da lavoro imponibile (articolo 39 b, paragrafo 2, quarta frase, dell'EstG).

92. Tuttavia, ritengo, al pari del giudice del rinvio⁴⁷, che gli argomenti del governo tedesco non siano sufficienti a inficiare l'esistenza di una discriminazione priva di un'adeguata giustificazione, dato che:

- Da un lato, la Corte ha rilevato che la possibilità di optare per un altro regime di imposizione non è idonea a escludere gli effetti discriminatori di un regime fiscale contrario al diritto dell'Unione⁴⁸. Detta giurisprudenza è successiva alla firma dell'ALCP, ma può essere utilizzata

⁴⁴ Sentenza Wächter, punti 62 e 63, nonché, *ex multis*, sentenze del 15 maggio 1997, Futura Participations e Singer (C-250/95, EU:C:1997:239), punto 31; del 3 ottobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), punto 37; e dell'11 dicembre 2014, Commissione/Spagna (C-678/11, EU:C:2014:2434), punti 45 e 46.

⁴⁵ Ordinanza di rinvio, punto 65.

⁴⁶ Rispettivamente articolo 39 a, paragrafo 1, prima frase, punto 1, e articolo 39 a, paragrafo 4, prima frase, punto 1, dell'EstG.

⁴⁷ Ordinanza di rinvio, punto 67.

⁴⁸ Sentenze del 18 marzo 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Imposta sulle plusvalenze) (C-388/19, EU:C:2021:212), punti 43 e 44; e del 18 marzo 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), punto 52.

ai fini dell'interpretazione di detto Accordo, in quanto essa non fa altro che precisare o confermare i principi elaborati nella giurisprudenza esistente alla data della firma dell'ALCP relativa alle nozioni di diritto dell'Unione, a cui l'Accordo stesso si ispira⁴⁹.

- Inoltre, come del pari sottolineato dal giudice del rinvio, la procedura alternativa invocata dal governo tedesco è soggetta a termini e condizioni che non consentono di compararla, quanto ai vantaggi che ne derivano, all'*accertamento su richiesta*, con la conseguenza che non si tratta di un'alternativa meno restrittiva⁵⁰.

93. In conclusione, il trattamento sfavorevole previsto dalla normativa tedesca con riguardo all'*accertamento su richiesta* dei lavoratori dipendenti parzialmente assoggettati all'imposta, che risiedono in Svizzera, non può essere «compensato» dalla possibilità di far valere le loro spese professionali all'atto del calcolo delle ritenute alla fonte.

94. Quanto alla «coerenza del regime fiscale», ugualmente invocata dal governo tedesco al fine di giustificare la misura, i suoi argomenti coincidono con il precedente, vale a dire con la possibilità per il contribuente di richiedere una ritenuta alla fonte più bassa. Mi limiterò quindi a ribadire quanto esposto *supra* al riguardo.

F. Articolo 13 dell'ALCP (*Statu quo*)

95. Ai sensi dell'articolo 13 dell'ALCP, «le parti contraenti si impegnano a non adottare nuove misure restrittive nei confronti dei cittadini dell'altra parte nel campo di applicazione del presente Accordo».

96. Il governo tedesco sostiene un'interpretazione di tale articolo che consentirebbe di mantenere in vigore le misure restrittive esistenti al momento della conclusione dell'ALCP, ma non di introdurne di nuove. Il divieto di avvalersi dell'*accertamento su richiesta* disposto per i lavoratori dipendenti parzialmente assoggettati all'imposta tedesca sul reddito, ma residenti in Svizzera, sarebbe quindi ammissibile, in quanto in vigore prima della firma dell'ALCP.

97. A mio avviso, l'articolo 13 dell'ALCP fa riferimento alle nuove restrizioni (che restano vietate), ma non *blinda* quelle esistenti al momento della conclusione di detto Accordo. Il suo unico effetto è quello di impedire l'introduzione di future restrizioni, ma ciò implica che vengano eliminate quelle preesistenti: in caso contrario, l'effetto liberatorio dell'ALCP sarebbe neutralizzato.

98. Concordo quindi con la Commissione⁵¹ che l'interpretazione *a contrario* dell'articolo 13 dell'ALCP, sostenuta dal governo tedesco, non è ammissibile. Vi si oppongono la formulazione letterale della clausola, l'articolo 16 dell'ALCP e la giurisprudenza della Corte, che l'ha interpretato eliminando progressivamente le misure discriminatorie in vigore negli Stati parti dell'ALCP nei confronti dei soggetti cui si applica detto Accordo.

⁴⁹ Sentenza Wächter, punto 39.

⁵⁰ Il giudice del rinvio (punto 67 della sua ordinanza) rammenta che, nella sentenza Schumacker, la Corte aveva già escluso il fatto che l'esistenza di procedure alternative possa, di per sé, giustificare la discriminazione contemplata dalla normativa tedesca oggetto di esame in quella sede.

⁵¹ Punto 36 delle sue osservazioni.

99. Il mantenimento delle restrizioni esistenti al momento della conclusione dell'ALCP sarebbe incompatibile con gli obiettivi dell'Accordo stesso e costituirebbe un ostacolo difficilmente superabile per la sua effettiva attuazione.

V. Conclusione

100. Alla luce di quanto esposto, propongo di rispondere al Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia, Germania) come segue:

«Le disposizioni dell'Accordo tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone, in particolare l'articolo 7 in combinato disposto con l'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I,

devono essere interpretate nel senso che:

esse ostano a una normativa di uno Stato membro che nega ai lavoratori dipendenti che risiedono in Svizzera, parzialmente assoggettati all'imposta sul reddito in vigore in Germania, la possibilità di avvalersi volontariamente dell'accertamento su richiesta relativo a tale imposta, in particolare per ottenere, detraendo le spese professionali nonché le ritenute alla fonte sui redditi da lavoro dipendente praticate in Germania a titolo di tale imposta, un rimborso della propria quota, pur concedendo tale possibilità ai residenti in altri Stati membri dell'Unione o dello Spazio economico europeo».