

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

L.A. GEELHOED

presentate il 27 gennaio 2005¹

I — Introduzione

1. La questione sollevata nella fattispecie in esame è se un cittadino tedesco che vive in Germania possa far valere gli artt. 12 CE e 18, n. 1, CE, al fine di detrarre dalla propria dichiarazione d'imposta, in quanto spese particolari, gli alimenti corrisposti al coniuge divorziato residente in Austria.

3. L'art. 17 CE istituisce la cittadinanza dell'Unione e la attribuisce a chiunque abbia la cittadinanza di uno Stato membro. I cittadini dell'Unione godono dei diritti e sono soggetti ai doveri previsti dal Trattato CE.

4. L'art. 18, n. 1, CE garantisce ad ogni cittadino il diritto di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, fatte salve le limitazioni e le condizioni previste dal Trattato e dalle disposizioni adottate in applicazione dello stesso.

II — Normativa pertinente

B — *Diritto tedesco*

A — *Diritto comunitario*

2. L'art. 12 CE vieta ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità nel campo di applicazione del Trattato CE.

5. Ai sensi dell'art. 10, n. 1, sub 1), dell'Einkommensteuergesetz (legge sull'imposta sul reddito; in prosieguo: l'«EStG»), le prestazioni alimentari possono essere dedotte dal coniuge divorziato illimitatamente soggetto all'imposta sul reddito nel periodo d'imposta dal 1994 al 1997 fino a DEM 27 000, qualora il soggetto che è tenuto a versare gli alimenti ne faccia domanda e con il consenso del beneficiario. Ai sensi dell'art. 22, n. 1, lett. a), dell'EStG, tali importi, qualora possano essere dedotti ai sensi dell'art. 10, n. 1, sub 1), della medesima legge da chi è tenuto a versare gli alimenti,

¹ — Lingua originale: l'inglese.

sono intesi come reddito imponibile del beneficiario degli alimenti (cosiddetto principio di corrispondenza). La detrazione degli alimenti non presuppone che l'assegnazione dal punto di vista fiscale dei versamenti per prestazioni alimentari al beneficiario delle stesse comporti effettivamente un accertamento fiscale. Se il beneficiario degli alimenti deve versare le imposte sulle prestazioni alimentari, il soggetto che è tenuto a tali prestazioni in base al diritto civile deve versare la relativa imposta sul reddito. Ai sensi dell'art. 1, lett. a), n. 1, sub 1), dell'ESTG, le prestazioni alimentari corrisposte al coniuge divorziato possono essere dedotte anche quando il beneficiario non è illimitatamente soggetto all'imposta sul reddito, ma è residente (o dimora abitualmente) in un altro Stato membro dell'Unione europea. Per quanto riguarda l'Austria, tale disposizione è applicabile a partire dal periodo d'imposizione del 1994. Tuttavia, la detrazione è consentita solo nel caso in cui le competenti autorità fiscali estere abbiano attestato la tassazione degli alimenti percepiti dall'ex coniuge.

regime di frazionamento reale (*Realsplitting*). Tuttavia, il Finanzamt non teneva conto di tali versamenti negli accertamenti d'imposta relativi agli anni 1994-1997, in quanto il sig. Schempp non aveva prodotto una dichiarazione delle autorità fiscali austriache la quale attestasse che i pagamenti erano stati effettivamente tassati in Austria. In realtà il sig. Schempp non aveva prodotto o non aveva potuto produrre tale attestazione, in quanto, ai sensi della legge austriaca relativa all'imposta sul reddito, gli alimenti, in linea di principio, non sono soggetti ad imposta e non ne è prevista la detrazione. Dal fascicolo emerge che se l'ex moglie fosse stata residente in Germania, il sig. Schempp avrebbe potuto detrarre l'intero importo degli alimenti. Inoltre, l'ex moglie non avrebbe dovuto dichiarare tali importi, in quanto il suo reddito era inferiore al minimo imponibile (livello di sussistenza).

III — Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

6. Il sig. Schempp, cittadino tedesco abitante in Germania, versa gli alimenti all'ex moglie, che è residente in Austria. Nelle dichiarazioni d'imposta relative agli anni 1994-1997, egli faceva valere il diritto a detrarre tali versamenti in quanto spese particolari ai sensi del combinato disposto degli artt. 10, n. 1, sub 1), e 1, lett. a), n. 1, sub 1), dell'ESTG, per un importo pari a DEM 8 760 per gli anni 1994, 1995 e 1997, e a DEM 10 230 per l'anno 1996 nell'ambito del

7. Il sig. Schempp proponeva opposizione contro gli accertamenti fiscali del Finanzamt, sostenendo che le disposizioni pertinenti dell'ESTG erano in contrasto con gli artt. 12 CE e 18, n. 1, CE. Tali opposizioni venivano respinte dal Finanzamt con decisione 27 luglio 1999. In seguito al rigetto, da parte del Finanzgericht, del ricorso successivamente proposto dal sig. Schempp contro tale decisione, questi adiva per cassazione il Bundesfinanzhof. Ritenendo che non fosse chiaro come andassero interpretati gli artt. 12 CE e 18 CE rispetto all'applicazione delle pertinenti disposizioni dell'ESTG, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte, in

forza dell'art. 234 CE, le due seguenti questioni pregiudiziali:

IV — *Analisi*

«1) Se l'art. 12 CE vada interpretato nel senso che si oppone agli artt. 1a, n. 1, punto 1, e 10, n. 1, punto 1, dell'ESTG, secondo cui un contribuente residente in Germania non può dedurre gli assegni alimentari versati all'ex moglie che abita in Austria, mentre sarebbe legittimato a farlo qualora la stessa fosse ancora residente in Germania.

9. Anzitutto va rilevato che le questioni pregiudiziali sono dirette ad accertare se due disposizioni dell'ESTG debbano essere considerate compatibili o meno con gli artt. 12 e 18 CE. Benché la Corte non possa fornire una soluzione diretta ai quesiti così formulati, la stessa può tuttavia pronunciarsi sulla questione se disposizioni nazionali di questo tipo possano essere considerate compatibili con le menzionate norme del Trattato.

A — *Sulla prima questione*

2) In caso di soluzione negativa della prima questione: se l'art. 18, n. 1, CE debba essere interpretato nel senso che si oppone agli artt. 1a, n. 1, punto 1, e 10, n. 1, punto 1, dell'ESTG, secondo cui un contribuente residente in Germania non può dedurre gli assegni alimentari versati alla ex moglie residente in Austria, mentre sarebbe legittimato a farlo qualora la stessa fosse ancora residente in Germania».

10. Con la prima questione pregiudiziale il Bundesfinanzhof chiede se l'art. 12 CE osti a che uno Stato membro neghi ad un soggetto d'imposta il diritto di detrarre gli alimenti corrisposti alla moglie da cui è divorziato residente in Austria, mentre sarebbe legittimato a farlo qualora la stessa fosse ancora residente in Germania.

1) La sfera di applicazione dell'art. 12 CE

8. Hanno presentato osservazioni scritte il sig. Schempp, i governi tedesco e olandese e la Commissione.

11. Il divieto di discriminazione in base alla nazionalità sancito dall'art. 12 CE può essere

fatto valere solo in situazioni che rientrano nel campo di applicazione del Trattato CE. Dato che il sig. Schempp, in quanto parte interessata, vive e lavora in Germania e deve affrontare un problema relativo all'imposta sul reddito dovuta in Germania, mentre l'unico elemento transfrontaliero è costituito dal fatto che egli versa gli alimenti all'ex moglie in Austria, ci si può domandare se esista un nesso sufficiente tra la sua situazione e il diritto comunitario.

12. A tale proposito, richiamandosi alla sentenza della Corte nella causa Saint Gobain, il sig. Schempp osserva come dalla giurisprudenza della Corte emerga che assoggettare un contribuente, il quale abbia effettuato determinate cessioni a favore di un cittadino non residente, ad un'aliquota d'imposta superiore in Germania solo perché il beneficiario è un cittadino straniero e non un cittadino tedesco, equivale ad una discriminazione indiretta². La Commissione ritiene che il sig. Schempp, sebbene non si sia avvalso egli stesso del diritto di spostarsi in un altro Stato membro, possa ugualmente far valere il combinato disposto degli artt. 12 CE e 18, n. 1, CE. A suo parere, poiché una coppia divorziata, in base al principio della corrispondenza vigente nel diritto tributario tedesco, è considerata come un unico soggetto d'imposta, il fatto che l'ex moglie del sig. Schempp abbia esercitato il proprio diritto di circolazione può essere riferito a quest'ultimo.

13. Per altro verso, i governi tedesco e olandese sottolineano che l'applicazione del

principio di non discriminazione presuppone un collegamento tra le circostanze della fattispecie e la libertà di circolazione garantita dal Trattato CE. Poiché non è stato sig. Schempp ad esercitare il diritto di trasferirsi in un altro Stato membro, bensì la sua ex moglie, il ricorrente non potrebbe invocare l'art. 12 CE. La situazione, secondo i suddetti governi, sarebbe meramente interna alla Germania. A tale proposito, il governo olandese rileva un parallelismo con la causa Werner, in cui la Corte ha dichiarato che il fatto che una persona, la quale abbia svolto tutte le sue attività economiche in uno Stato membro di cui era cittadino, fosse residente in un altro Stato membro non impediva al primo Stato di assoggettare tale persona ad oneri fiscali più gravosi³.

14. Apparentemente, vi sarebbero vari motivi per ritenere che il problema sollevato nella fattispecie non rientri nella sfera di applicazione ratione materiae del diritto comunitario. In primo luogo, la maggior parte dei fatti pertinenti relativi alla situazione del sig. Schempp sono concentrati in territorio tedesco, il che induce a pensare che si tratti effettivamente di una situazione interna cui non è applicabile il diritto comunitario. In secondo luogo, il nesso con il diritto di spostarsi liberamente in un altro Stato membro è estremamente tenue, in quanto il diritto di circolazione sancito dall'art. 18, n. 1, CE non è stato esercitato dal sig. Schempp, bensì dalla sua ex moglie. Inoltre non sembra che le disposizioni pertinenti dell'ESTG frappongano ostacoli all'esercizio di tale diritto. Anzi, sebbene gli importi percepiti dall'ex coniuge siano infe-

2 — Sentenza 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint Gobain (Racc. pag. I-6161).

3 — Sentenza 26 gennaio 1993, causa C-112/91, Werner (Racc. pag. I-429).

riori al livello minimo imponibile previsto in Germania, nel caso in cui non fossero stati tali, sarebbe stato più conveniente per il beneficiario trasferirsi in Austria, dove le prestazioni alimentari sono esenti da imposta. Il nesso con l'art. 18, n. 1, CE appare quindi artificioso.

15. Tuttavia non ritengo che tali elementi portino necessariamente alla conclusione che la fattispecie in esame dev'essere considerata come una situazione interna, che esula dall'ambito di applicazione del diritto comunitario. Più in generale, occorre tener presente che qualificare una serie di fatti e circostanze come situazione interna implica che la questione della conformità al diritto comunitario delle norme che li disciplinano rimane esclusa ipso facto dal sindacato giurisdizionale. Ciò assume particolare rilevanza se si considera che gli Stati membri devono legiferare tenendo conto in misura sempre maggiore di situazioni transfrontaliere, in conseguenza del fatto che i cittadini esercitano il proprio diritto di circolare liberamente all'interno dell'Unione europea. La nozione di situazione interna, pertanto, dev'essere applicata solo nei casi più evidenti. Poiché è innegabile che nel caso in esame sussiste un elemento transfrontaliero che incide in misura significativa sulla situazione fiscale del sig. Schempp, la fattispecie non può essere considerata puramente interna alla Germania.

16. Rilevo inoltre che, adottando tale criterio, una situazione come quella oggetto della causa Werner, che era antecedente all'introduzione delle disposizioni del Trattato in

materia di cittadinanza, attualmente non sarebbe esclusa dalla sfera di applicazione del diritto comunitario solo perché il soggetto passivo interessato non era residente nello Stato membro in cui lavorava e versava le imposte.

17. Ciò detto, sorge la seguente questione: quale nesso esiste tra i fatti soggiacenti al caso di specie e il diritto comunitario, se non può essere individuato nell'esercizio, da parte del sig. Schempp, del diritto di cittadinanza conferitogli dall'art. 18, n. 1, CE? A mio parere, non è persuasiva la tesi della Commissione, secondo cui il nesso va ricercato nel fatto che, poiché il sig. Schempp e la sua ex moglie devono essere considerati come un unico soggetto d'imposta ai sensi del diritto tributario tedesco, l'esercizio del diritto di circolazione da parte di uno degli ex coniugi può essere attribuito all'altro. L'applicabilità del diritto comunitario non può dipendere da tali nozioni di diritto nazionale, ma dev'essere verificata in base alle circostanze concrete della fattispecie in esame.

18. Il principale aspetto transfrontaliero del caso di specie va rilevato nei pagamenti effettuati dal sig. Schempp a favore dell'ex moglie al fine di adempiere gli obblighi alimentari che gli incombono in forza del diritto civile. Tali pagamenti non possono essere soggetti a restrizioni, come dispone l'art. 56 CE. Sebbene nel caso in esame non esistano limitazioni del genere, che, infatti, non sono state menzionate, è qui che va individuato il nesso sostanziale con il diritto comunitario. A sostegno di questa tesi, si può fare riferimento alla situazione ipotetica in cui l'ESTG, anziché subordinare la detrazione alla tassazione dei pagamenti nello

Stato membro in cui risiede il beneficiario, escludesse la detrazione qualora gli alimenti fossero corrisposti ad un ex coniuge al di fuori della Germania. Ciò avrebbe costituito una palese restrizione alla libertà dei pagamenti garantita dall'art. 56 CE. Poiché le disposizioni pertinenti dell'ESTG disciplinano lo stesso aspetto, anche se in modo diverso, esse, per loro natura, non possono che rientrare nella sfera di applicazione della menzionata disposizione del Trattato. In tale contesto mi richiamerei anche all'art. 58, n. 1, lett. a), CE, che prevede una deroga generale all'applicazione della legislazione tributaria nazionale e consente agli Stati membri, nei limiti fissati dall'art. 58, n. 3, CE, di operare una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza. Non ritengo che l'ESTG imponga realmente una restrizione ai pagamenti effettuati dal sig. Schempp. Una normativa di questo tipo, tuttavia, è atta ad incidere su tali pagamenti e rientra quindi nella sfera di applicazione *ratione materiae* del Trattato.

19. Inoltre, sui diritti ed obblighi del sig. Schempp derivanti dal diritto tributario nazionale incide la circostanza che, ai fini del calcolo del reddito imponibile, le disposizioni dell'ESTG tengono conto del trattamento fiscale cui gli alimenti percepiti dal beneficiario vengono sottoposti in altri Stati membri. Qualora un ex coniuge eserciti il proprio diritto di spostarsi in un altro Stato membro, tale circostanza incide sulla possibilità del soggetto cui incombe l'obbligazione alimentare di detrarre i relativi importi dal proprio reddito imponibile e rimane al di

fuori della sua sfera di controllo. In altre parole, esiste un nesso diretto tra l'esercizio da parte dell'ex coniuge di un diritto conferitogli dal diritto comunitario e la posizione dell'altro ex coniuge ai sensi del diritto tributario nazionale.

20. Oltre tutto, come hanno rilevato il governo tedesco e la Commissione nelle proprie osservazioni scritte, le disposizioni in questione sono state introdotte nell'ESTG al fine di renderla conforme alla sentenza della Corte nella causa Schumacker⁴. Pertanto, poiché tali disposizioni traggono origine dal diritto comunitario, esiste un nesso evidente con il Trattato. Se una normativa nazionale viene adeguata in modo da eliminare un ostacolo alla libera circolazione, tale adeguamento non sottrae la normativa di cui trattasi alla sfera di applicazione del diritto comunitario. Anzi, ciò conferma che esiste un implicito nesso sostanziale con le disposizioni del Trattato. Se tale nesso esiste, deve continuare a sussistere la possibilità di sottoporre a sindacato giurisdizionale la compatibilità con il diritto comunitario sia del contenuto che dell'applicazione delle disposizioni nazionali modificate.

21. Alla luce delle osservazioni che ho svolto al paragrafo 18, ritengo che la presente fattispecie avrebbe potuto essere esaminata sotto il profilo dell'art. 56 CE, anziché sotto quello dell'art. 12 CE. Tuttavia, poiché la

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

questione posta dal giudice nazionale è limitata agli effetti dell'art. 12 CE e l'analisi che ne consegue sarebbe, *mutatis mutandis*, sostanzialmente la stessa, in base all'una o all'altra disposizione, risolverò la questione nei termini in cui è stata formulata. In ogni caso è chiaro che se per determinare il reddito imponibile la normativa nazionale tiene conto di circostanze inerenti ad un altro Stato membro, tale situazione rientra nella sfera di applicazione ratione materiae del diritto comunitario e può quindi essere esaminata alla luce dell'art. 12 CE.

2) Sussiste discriminazione in base alla nazionalità?

22. In base al sistema dell'ESTG, un soggetto d'imposta può detrarre dalla propria dichiarazione dei redditi gli alimenti corrisposti al coniuge da cui è divorziato residente in Germania senza dover provare che essi sono stati tassati in capo al beneficiario. Tale prova è invece necessaria nel caso in cui il beneficiario sia residente in un altro Stato membro dell'Unione europea. È inoltre pacifico che se la ex sig.ra Schempp fosse stata residente in Germania, il sig. Schempp avrebbe avuto diritto a detrarre gli alimenti versati, diritto che attualmente gli è negato in quanto la ex moglie ha stabilito la propria residenza in Austria. Il problema è se tale disparità di trattamento costituisca una discriminazione in base alla nazionalità vietata dall'art. 12 CE.

23. Il sig. Schempp sostiene che la disparità di trattamento sopra descritta integra una violazione dell'art. 12 CE, in quanto la possibilità di detrarre gli alimenti prevista dall'ESTG è subordinata al criterio della residenza. Pur riconoscendo che tale discriminazione potrebbe essere giustificata da motivi di coerenza fiscale, egli osserva come la Corte abbia sottolineato che tali motivi possono essere fatti valere solo nel caso in cui lo svantaggio fiscale inizialmente subito da un contribuente sia compensato da un vantaggio fiscale conferito alla stessa persona.

24. Supponendo che l'art. 12 CE possa essere effettivamente invocato nella presente fattispecie (*quod non*, a loro avviso), i governi tedesco e olandese sostengono che la disparità di trattamento in questione è dovuta ad una differenza tra il diritto tributario tedesco e quello degli altri Stati membri. Inoltre, l'imposizione diretta è un settore che rientra nella competenza esclusiva degli Stati membri.

25. La Commissione osserva che, nelle circostanze del caso di specie, la disparità di trattamento potrebbe discendere dal fatto che, sebbene gli importi controversi non siano assoggettabili ad imposta né in Germania (in cui risultano inferiori al livello minimo imponibile) né in Austria (grazie ad un'esenzione generale), la detrazione dalla dichiarazione dei redditi del sig. Schempp sarebbe consentita solo nella prima ipotesi. Tuttavia, la Commissione ritiene che le due situazioni non siano equiparabili. Il trattamento fiscale delle prestazioni alimentari

non va considerato isolatamente rispetto al modo in cui altre fonti di reddito sono assoggettate ad imposta e possono beneficiare di deroghe.

26. Come la Corte ha dichiarato ripetutamente, la discriminazione deriva dall'applicazione di regole diverse a situazioni equiparabili o di regole identiche a situazioni diverse. Applicando tale principio al caso in esame, si deve verificare se sia corretto equiparare la situazione del sig. Schempp, che versa gli alimenti all'ex moglie residente in Austria e non può detrarre l'importo corrispondente dalla dichiarazione relativa al proprio reddito imponibile, alla situazione di una persona che paga gli alimenti all'ex coniuge residente in Germania e ha diritto a tale agevolazione fiscale.

27. È del tutto evidente che a livello «microeconomico», vale a dire dal punto di vista del singolo contribuente, la disparità di trattamento derivante dalle disposizioni pertinenti dell'ESTG può essere percepita come discriminatoria e che tale disparità di trattamento in funzione del luogo di residenza del beneficiario delle prestazioni alimentari potrebbe essere considerata una discriminazione indiretta in base alla nazionalità. Dopo tutto, per il sig. Schempp, ai fini dei pagamenti dovuti, il luogo di residenza dell'ex moglie è irrilevante. Nonostante l'apparente analogia tra tali circostanze, egli subisce le conseguenze economiche negative della disparità di trattamento determinata dalla normativa fiscale.

28. Benché, nelle circostanze del caso di specie, la conseguenza dell'applicazione delle disposizioni pertinenti dell'ESTG possa consistere nell'esclusione del sig. Schempp da un vantaggio di cui egli avrebbe beneficiato se la sua ex moglie fosse stata residente in Germania, la questione fondamentale ai fini dell'applicazione della prova di discriminazione dell'art. 12 CE è se il criterio su cui è fondata la disparità di trattamento presenti un nesso diretto o indiretto con la nazionalità.

29. Il criterio adottato all'art. 1, lett. a), n. 1, sub 1), dell'ESTG comporta che il beneficiario non sia illimitatamente soggetto all'imposta sul reddito, sia residente in uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio Economico Europeo e venga fornita la prova della tassazione. Tali fattori sono collegati esclusivamente al trattamento fiscale riservato alle prestazioni alimentari nello Stato membro in cui risiede il beneficiario e non riguardano in alcun modo, né direttamente né indirettamente, la nazionalità o la residenza in quanto tali.

30. Affermando che l'art. 1, lett. a), n. 1, sub 1), dell'ESTG è in contrasto con l'art. 12 CE il sig. Schempp equipara la propria situazione a quella di un contribuente che versi gli alimenti ad un coniuge divorziato residente in Germania. A mio parere, tali situazioni non sono equiparabili. Nella seconda ipotesi, entrambi gli ex coniugi sono soggetti alla legislazione fiscale di uno stesso Stato membro. In tali circostanze esiste un nesso sistematico e logico tra la possibilità del soggetto passivo di detrarre

gli alimenti che è tenuto a versare e l'assoggettamento ad imposta dei relativi importi in quanto reddito del beneficiario. Gli importi in questione, in linea di principio, sono soggetti all'imposta sul reddito nell'ambito dello stesso regime. La situazione del sig. Schempp, invece, è caratterizzata dal fatto che entrano in gioco le normative fiscali di due diversi Stati membri. In tali circostanze non sussiste un nesso sistematico tra il trattamento fiscale del reddito del sig. Schempp e quello del reddito dell'ex moglie. Infatti, dal punto di vista del gettito fiscale in Germania, è del tutto irrilevante che le prestazioni alimentari vengano tassate o meno in Austria.

31. Pertanto, la disparità di trattamento discende da una differenza tra la normativa fiscale tedesca e quella austriaca, come è stato osservato dai governi olandese e tedesco, oltre che dalla Commissione. Il settore della tassazione diretta, nell'attuale fase di sviluppo del diritto comunitario, continua a rientrare nella competenza esclusiva degli Stati membri, anche se essi devono esercitare tale competenza rispettando le disposizioni fondamentali del Trattato CE. Di conseguenza, la Germania e l'Austria possono assoggettare gli alimenti corrisposti ad un ex coniuge al regime fiscale che ritengono più adeguato. Tale situazione comporta disparità di trattamento tra gli Stati membri ed implica che tali disparità si verifichino anche quando la normativa fiscale nazionale tiene conto di circostanze esterne, come avviene nel caso dell'ESTG.

32. Il criterio adottato all'art. 1, lett. a), n. 1, sub 1), dell'ESTG è neutrale. Gli effetti che esso determina sui contribuenti dipendono esclusivamente dal trattamento fiscale cui vengono sottoposte le prestazioni alimentari nei vari Stati membri. A sostegno di questa affermazione si può osservare, come fa il governo olandese, che se la ex sig. ra Schempp avesse deciso di trasferirsi nei Paesi Bassi, dove gli alimenti sono assoggettati ad imposta, il sig. Schempp avrebbe potuto beneficiare appieno della possibilità di detrarre tali pagamenti dalla propria dichiarazione dei redditi.

33. Più in generale, come la Corte ha ammesso in più occasioni, «il Trattato CE non garantisce al cittadino dell'Unione che il trasferimento delle sue attività in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedeva precedentemente sia neutrale sotto il profilo fiscale. Tenuto conto delle differenze tra le legislazioni degli Stati membri in materia, un simile trasferimento può, secondo i casi, essere più o meno favorevole o sfavorevole per i lavoratori sul piano delle imposte indirette⁵. Ritengo che lo stesso principio sia applicabile alla situazione oggetto del presente procedimento, in cui l'interessato non ha attivamente esercitato il proprio diritto di circolazione, ma subisce una disparità di trattamento derivante dal fatto che la ex moglie si è trasferita in un altro Stato membro.

⁵ — Sentenze 15 luglio 2004, causa C-365/02, Lindfors (Racc. pag. I-0000, punto 34), e 29 aprile 2004, causa C-387/01, Weigel (Racc. pag. I-0000, punto 55).

34. Su un piano più generale, può sembrare del tutto insoddisfacente il fatto che il sig. Schempp non possa detrarre dalla propria dichiarazione dei redditi gli importi corrisposti a titolo di alimenti. Come ho già rilevato, per l'interessato non fa alcuna differenza, ai fini del versamento degli alimenti, dove risieda l'ex coniuge. Tale situazione, tuttavia, è la conseguenza di un mancato coordinamento tra i regimi fiscali degli Stati membri e soltanto il legislatore comunitario può porvi rimedio.

35. Alla luce di tali osservazioni, concludo che la prima questione dev'essere risolta nel senso che l'art. 12 CE non osta a che uno Stato membro neghi ad un soggetto passivo d'imposta residente in Germania il diritto di dedurre le prestazioni alimentari versate alla moglie da cui è divorziato residente in Austria mentre sarebbe legittimato a farlo, in forza di disposizioni quali l'art. 1, lett. a), n. 1, sub 1), e l'art. 10, n. 1, sub 1), dell'ESTG, qualora la stessa fosse ancora residente in Germania.

B — Sulla seconda questione

36. In caso di soluzione negativa della prima questione, il Bundesfinanzhof chiede se sia incompatibile con l'art. 18, n. 1, CE, il fatto che uno Stato membro neghi ad un soggetto d'imposta il diritto di detrarre gli alimenti corrisposti alla moglie da cui è divorziato residente in Austria, mentre sarebbe legittimato a farlo qualora la stessa fosse ancora residente in Germania.

37. Il sig. Schempp sostiene che l'art. 18, n. 1, CE garantisce non solo il diritto di spostarsi e di soggiornare in altri Stati membri, ma anche il diritto di scegliere il luogo di residenza. Se gli alimenti versati non possono essere detratti dal reddito imponibile in quanto il beneficiario risiede in un altro Stato membro, ciò potrebbe trattenere l'interessato dal lasciare la Germania, determinando in tal modo una restrizione dei diritti garantiti dall'art. 18, n. 1, CE. Tale condizionamento potrebbe diventare concreto al momento in cui viene stabilito l'importo degli alimenti, in quanto tale importo viene fissato tenendo conto delle conseguenze sotto il profilo fiscale.

38. I governi tedesco e olandese, al pari della Commissione, ritengono che le disposizioni pertinenti dell'ESTG non limitino in alcun modo la libertà del sig. Schempp di esercitare i diritti conferitigli dall'art. 18, n. 1, CE. La Commissione afferma che, quand'anche la menzionata norma del Trattato dovesse essere interpretata nel senso che contiene un divieto generale di qualsiasi restrizione alla libertà di spostarsi all'interno dell'Unione europea, la negazione delle agevolazioni fiscali rivendicate dal sig. Schempp sarebbe sufficientemente giustificata per i motivi da essa dedotti nella sua soluzione della prima questione.

39. Come ho già rilevato, il rapporto tra le disposizioni dell'ESTG in discussione nel presente procedimento e le libertà garantite dall'art. 18, n. 1, CE è piuttosto tenue. È difficile immaginare come le disposizioni in questione possano limitare l'esercizio dei propri diritti da parte del sig. Schempp. Nonostante le affermazioni di quest'ultimo, infatti, esse non hanno impedito alla sua ex

moglie di trasferirsi in uno Stato membro che, in linea di principio, non assoggetta all'imposta sul reddito gli alimenti corrisposti ai coniugi divorziati, determinando in tal modo uno svantaggio per lui. Inoltre dal fascicolo non risulta che il sig. Schempp abbia mai tentato di persuadere la sig. ra Schempp a stabilirsi ad esempio nei Paesi Bassi, dove gli alimenti sono assoggettati ad imposta ed avrebbero quindi potuto essere detratti dalla sua dichiarazione dei redditi.

40. Ritengo pertanto che l'art. 18, n. 1, CE non osti a che uno Stato membro neghi ad un soggetto passivo d'imposta residente in Germania il diritto di dedurre le prestazioni alimentari versate alla moglie da cui è divorziato residente in Austria, mentre sarebbe legittimato a farlo, in forza di disposizioni quali l'art. 1, lett. a), n. 1, sub 1), e l'art. 10, n. 1, sub 1), dell'ESStG, qualora essa fosse ancora residente in Germania.

V — Conclusione

41. Alla luce delle suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di risolvere nei termini seguenti le questioni pregiudiziali sottopostele dal Bundesfinanzhof:

- 1) Disposizioni nazionali quali l'art. 1, lett. a), n. 1, sub 1), e l'art. 10, n. 1, sub 1), dell'Einkommensteuergesetz, secondo cui un soggetto passivo di imposta residente in Germania non può dedurre prestazioni alimentari versate alla moglie da cui è divorziato residente in Austria, mentre sarebbe legittimato a farlo, qualora la stessa fosse ancora residente in Germania, non sono incompatibili con l'art. 12 del Trattato CE.
- 2) Disposizioni nazionali quali l'art. 1, lett. a), n. 1, sub 1), e l'art. 10, n. 1, sub 1), dell'Einkommensteuergesetz, secondo cui un soggetto passivo di imposta residente in Germania non può dedurre prestazioni alimentari versate alla moglie da cui è divorziato residente in Austria, mentre sarebbe legittimato a farlo, qualora la stessa fosse ancora residente in Germania, non sono incompatibili con l'art. 18, n. 1.