SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)
1° luglio 2004 *

Nel procedimento C-169/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Regeringsrätten (Svezia) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Florian W. Wallentin

e

Riksskatteverket,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 39 CE,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann (relatore), presidente di sezione, dai sigg. A. La Pergola e S. von Bahr, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta e dal sig. K. Lenaerts, giudici,

avvocato generale: sig. P. Léger
cancelliere: sig. R. Grass

* Lingua processuale: lo svedese.

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il sig. Wallentin, dallo stesso;

— per il Riksskatteverket, dal sig. T. Wallén, in qualità di agente;

— per il governo francese, dal sig. G. de Bergues e dalla sig.ra C. Mercier, in qualità di agenti;

— per il governo finlandese, dalla sig.ra A. Guimaraes-Purokoski, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e K. Simonsson, in qualità di agenti,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 marzo 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 10 aprile 2003, pervenuta nella cancelleria della Corte il 14 aprile seguente, il Regeringsrätten ha proposto, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 39 CE al fine di chiarire se le disposizioni di diritto svedese relative alla percezione di un'imposta speciale sul reddito delle persone residenti all'estero siano contrarie a tale articolo.

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra il sig. Wallentin e il Riksskatteverket (amministrazione delle imposte).

Contesto normativo, controversia principale e questione pregiudiziale

3 Il sig. Wallentin, cittadino tedesco, all'epoca dei fatti oggetto della causa principale era residente in Germania, dove stava completando i suoi studi. Egli riceveva dai suoi genitori un aiuto finanziario mensile di DEM 650 e beneficiava di una borsa di studio dello Stato tedesco di DEM 350 mensili per il vitto e l'alloggio. Secondo il diritto tributario tedesco, tali somme non costituivano, per loro natura, redditi imponibili.

4 Il sig. Wallentin ha svolto, dal 3 al 25 luglio 1996, un'attività retribuita in qualità di praticante presso la chiesa svedese. A tal fine egli è stato residente in Svezia dal 1° luglio 1996 fino al 20 agosto 1996. Egli ha percepito a titolo di retribuzione la somma di SEK 8 724.

5 Il sig. Wallentin ha richiesto all'amministrazione finanziaria svedese di esentare detta retribuzione dall'imposta sul reddito. La sua domanda è stata respinta da tale amministrazione, la quale ha sostenuto che la retribuzione in esame doveva essere soggetta a ritenuta con aliquota del 25 % a titolo d'imposta sul reddito, in applicazione della «Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta» (legge n. 586 del 1991 in materia di imposta speciale sui redditi di persone residenti all'estero; in prosieguo: la «legge SINK»), che disciplina il caso di assoggettamento parziale all'imposta sul reddito.

6 La legge SINK si applica alle persone residenti all'estero che, durante soggiorni di breve durata in Svezia, non superiori a sei mesi all'anno, percepiscono redditi in tale paese. Si tratta di un'imposta prelevata alla fonte e non vi è alcun diritto a deduzione

o abbattimento collegato alla situazione personale del contribuente. In compenso, l'aliquota dell'imposta speciale sul reddito è inferiore a quella applicabile all'imposta generale sul reddito che, pur essendo progressiva, ammonta, secondo le indicazioni del giudice del rinvio, a circa il 30 %.

7 Le persone domiciliate in Svezia per più di sei mesi all'anno e soggette ad imposta generale sul reddito (persone integralmente soggette ad imposta) hanno diritto ad un abbattimento alla base che, per l'anno fiscale in esame, corrispondeva a SEK 8 600. L'abbattimento integrale è accordato unicamente ai contribuenti che abbiano avuto domicilio in Svezia per un intero anno fiscale. Per periodi di residenza più brevi, ma superiori a sei mesi, l'abbattimento è accordato proporzionalmente a seconda del numero di mesi di soggiorno.

8 Il sig. Wallentin è del parere che la concessione dell'abbattimento alla base unicamente alle persone integralmente soggette ad imposta, e non alle persone parzialmente soggette ad imposta, costituisca una discriminazione vietata dall'art. 39 CE.

9 Investito del ricorso proposto dal sig. Wallentin, il Länsrätten i Norrbottens svedese ha accolto la domanda di quest'ultimo. Su appello proposto dall'amministrazione finanziaria, tale decisione è stata annullata dalla Kammarrätten i Sundsvall svedese e il sig. Wallentin ha presentato ricorso dinanzi al Regeringsrätten. Quest'ultimo, dubitando della compatibilità della normativa in esame con l'art. 39 CE, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 39 del Trattato CE debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa di uno Stato membro secondo la quale le persone fisiche, che a fini fiscali non sono considerate residenti in detto Stato ma che vi hanno percepito un reddito da lavoro (assoggettamento limitato all'imposta), siano tassate con una ritenuta alla fonte di modo che non siano autorizzati l'abbattimento alla base o ogni altro abbattimento o deduzione relativi alla situazione personale del contribuente, mentre

i contribuenti ivi domiciliati hanno diritto a tali abbattimenti o deduzioni nell'ambito dell'imposizione generale dei loro redditi percepiti in tale Stato o all'estero (assoggettamento illimitato all'imposta), nel caso in cui tuttavia la mancanza del diritto all'abbattimento alla base e ad altre deduzioni viene presa in considerazione applicando un'aliquota ridotta rispetto a quella che si applica ai contribuenti che abbiano nel paese il loro domicilio fiscale».

Sulla questione pregiudiziale

Osservazioni presentate alla Corte

10 Il Riksskatteverket nonché i governi francese e finlandese fanno valere, basandosi sulle sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225); 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx (Racc. pag. I-2493), e 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse (Racc. pag. I-5933), che la distinzione tra persone integralmente e persone parzialmente soggette all'imposta sul reddito è appropriata in quanto le situazioni in cui si trovano tali persone non sono oggettivamente comparabili per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale, sia ancora alla situazione personale e familiare. Emergerebbe dalla giurisprudenza della Corte che la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici. Questo luogo corrisponde in genere alla residenza abituale della persona interessata. La mancata concessione dell'abbattimento in esame non sarebbe dunque discriminatorio.

11 Secondo il Riksskatteverket, il sig. Wallentin non può sostenere di trovarsi in una situazione analoga a quella delle persone domiciliate in Svezia. La sua situazione sarebbe piuttosto paragonabile a quella delle persone che hanno risieduto e lavorato

in Svezia per una parte dell'anno e che beneficiano dunque dell'abbattimento alla base proporzionale. L'abbattimento di cui trattasi potrebbe dunque essere riconosciuto al sig. Wallentin proporzionalmente ai due mesi durante i quali ha risieduto in Svezia, ma non integralmente.

12 Il governo finlandese sottolinea la necessità di preservare la coerenza del sistema tributario. Sarebbe contrario a tale coerenza far beneficiare di un abbattimento applicabile ad un'imposta progressiva un contribuente soggetto ad un'imposta ad aliquota fissa nell'ambito di un sistema di ritenute alla fonte. Il contribuente residente all'estero e soggetto all'imposta sul reddito tassato alla fonte e percepito in Svezia beneficerebbe così di un'agevolazione ingiustificata.

13 Il sig. Wallentin e la Commissione ritengono tuttavia che la normativa in esame costituisca una discriminazione vietata dall'art. 39 CE e che l'abbattimento alla base debba essere accordato integralmente nella situazione del caso di specie.

14 La Commissione menziona in particolare il punto 36 della sentenza Schumacker, già citata, nella quale la Corte avrebbe deciso che i principi rammentati al punto 10 di questa sentenza non si applicano nel caso in cui il non residente non percepisce redditi significativi nello Stato membro in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili nello Stato dell'occupazione, così che lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare. Tale ragionamento sarebbe parimenti applicabile nel caso di specie.

Risposta della Corte

15 Emerge dalla giurisprudenza della Corte che, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti in uno Stato non sono di regola

comparabili, in quanto il reddito percepito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza, e in quanto la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici, che corrisponde in genere alla sua residenza abituale (sentenze Schumacker, cit., punti 31 e 32; 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind, Racc. pag. I-5451, punto 22; 16 maggio 2000, causa C-87/99, Zurstrassen, Racc. pag. I-3337, punto 21, e Gerritse, cit., punto 43).

16 Così, il fatto che uno Stato membro non faccia fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al residente non è di regola discriminatorio, tenuto conto delle differenze obiettive tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale, sia ancora alla situazione personale e familiare (citate sentenze Schumacker, punto 34, Gschwind, punto 23, e Gerritse, punto 44).

17 La Corte ha tuttavia deciso che lo stesso non può dirsi nel caso in cui il non residente non percepisce redditi significativi nello Stato in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione, per cui lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare (v. sentenze Schumacker, cit., punto 36, e 12 dicembre 2002, causa C-385/00, de Groot, Racc. pag. I-11819, punto 89). Infatti, per quanto riguarda un non residente che percepisce in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede la parte essenziale dei suoi redditi, la discriminazione consiste nel fatto che la situazione personale e familiare di questo non residente non è presa in considerazione né nello Stato di residenza né in quello dell'occupazione (sentenza Schumacker, cit., punto 38), a prescindere dalle diverse aliquote applicabili all'imposta speciale sul reddito e all'imposta generale sul reddito.

18 Ciò si verifica precisamente nella causa principale, caratterizzata dal fatto che il sig. Wallentin, all'epoca dei fatti di cui trattasi, non percepiva alcun reddito imponibile nello Stato di residenza, in quanto l'aiuto finanziario mensile dei suoi genitori e la borsa di studio concessagli dallo Stato tedesco non costituivano redditi imponibili ai sensi della normativa fiscale di quest'ultimo.

19 Per quanto riguarda la questione se l'abbattimento alla base in esame rifletta una considerazione della situazione personale e familiare del contribuente, la Corte ha deciso, relativamente alla quota di base non imponibile in diritto tedesco («Grundfreibetrag»), che essa persegue una finalità sociale, in quanto consente di garantire al contribuente un minimo vitale esente da qualunque imposta sul reddito (sentenza Gerritse, cit., punto 48). Nessun elemento del fascicolo induce ad effettuare una diversa valutazione nel caso dell'abbattimento alla base previsto dal diritto tributario svedese.

20 Ne consegue che il fatto che tale abbattimento non sia concesso alle persone parzialmente soggette ad imposta, le quali non percepiscono redditi imponibili nello Stato in cui risiedono, costituisce una discriminazione vietata dall'art. 39 CE.

21 L'argomento relativo al fatto che la concessione dell'abbattimento fiscale a un non residente metterebbe in discussione la coerenza del sistema tributario in quanto esiste, in diritto tributario svedese, un legame diretto tra la presa in considerazione della situazione personale e familiare e il diritto di tassare integralmente ed in modo progressivo i redditi mondiali dei residenti non può essere condiviso. Infatti, in una situazione come quella della causa principale, lo Stato di residenza non può prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente, poiché l'onere fiscale è ivi inesistente. Quando ciò si verifica, il principio comunitario della parità di trattamento esige che nello Stato dell'occupazione la situazione personale e familiare dello straniero non residente sia presa in considerazione come per i cittadini nazionali residenti e che gli siano concesse le stesse agevolazioni fiscali (v. sentenza Schumacker, cit., punto 41).

22 La distinzione tra residenti e non residenti nella causa principale non trova quindi alcuna giustificazione nella necessità di garantire la coerenza del regime fiscale vigente (v., per una situazione analoga, citata sentenza Schumacker, punto 42).

23 Inoltre, la concessione nel caso di specie dello stesso abbattimento fiscale previsto per le persone domiciliate in Svezia durante l'intero anno fiscale non conferirebbe un'agevolazione fiscale ingiustificata al sig. Wallentin, dal momento che egli non dispone nello Stato membro in cui risiede di alcuna risorsa imponibile che potrebbe far sorgere il diritto ad un abbattimento analogo in quest'ultimo Stato.

24 Occorre quindi rispondere alla questione sottoposta dichiarando che l'art. 39 CE osta ad una normativa di uno Stato membro secondo la quale le persone fisiche che a fini fiscali non sono considerate residenti in detto Stato ma che vi percepiscono un reddito da lavoro

— sono tassate con una ritenuta alla fonte di modo che non siano autorizzati l'abbattimento alla base o ogni altro abbattimento o deduzione relativi alla situazione personale del contribuente,

— quando invece i contribuenti ivi domiciliati hanno diritto a tali abbattimenti o deduzioni nell'ambito dell'imposizione generale dei loro redditi percepiti in tale Stato o all'estero,

— qualora le persone non residenti nello Stato dell'imposizione abbiano goduto nel proprio Stato di residenza unicamente di risorse che, per loro natura, non sono soggette all'imposta sul reddito.

Sulle spese

25 Le spese sostenute dai governi francese e finlandese, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Prima Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Regeringsrätten con ordinanza 10 aprile 2003, dichiara:

— **L'art. 39 CE osta ad una normativa di uno Stato membro secondo la quale le persone fisiche che a fini fiscali non sono considerate residenti in detto Stato ma che vi percepiscono un reddito da lavoro**

— **sono tassate con una ritenuta alla fonte di modo che non siano autorizzati l'abbattimento alla base o ogni altro abbattimento o deduzione relativi alla situazione personale del contribuente,**

— **quando invece i contribuenti ivi domiciliati hanno diritto a tali abbattimenti o deduzioni nell'ambito dell'imposizione generale dei loro redditi percepiti in tale Stato o all'estero,**

— **qualora le persone non residenti nello Stato dell'imposizione abbiano goduto nel proprio Stato di residenza unicamente di risorse che, per loro natura, non sono soggette all'imposta sul reddito.**

Jann La Pergola von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 1° luglio 2004.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Prima Sezione

P. Jann