



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

19 novembre 2015 *

«Rinvio pregiudiziale — Libera circolazione delle persone — Parità di trattamento — Imposta sul reddito — Redditi dei contribuenti non residenti assoggettati a un prelievo alla fonte — Esclusione di qualsiasi deduzione fiscale collegata alla situazione personale del contribuente — Giustificazione — Possibilità per i contribuenti non residenti di optare per il regime applicabile ai contribuenti residenti e di beneficiare di tali deduzioni»

Nella causa C-632/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia), con decisione del 25 novembre 2013, pervenuta in cancelleria il 3 dicembre 2013, nel procedimento

Skatteverket

contro

Hilkka Hirvonen,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da A. Borg Barthet, facente funzione di presidente di sezione, M. Berger (relatore) e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per le Skatteverket, da T. Wallén;
- per H. Hirvonen, da lei stessa;
- per il governo svedese, da A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, K. Sparrman, L. Swedenborg e C. Hagerman, in qualità di agenti;
- per il governo belga, da M. Jacobs e J.-C. Halleux, in qualità di agenti;
- per il governo danese, da C. Thorning e M. Wolff, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: lo svedese.

- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da L. Banciella Rodríguez-Miñón e A. Rubio González, in qualità di agenti;
- per il governo dei Paesi Bassi, da M. Bulterman e M. de Ree, in qualità di agenti;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva e M. Rebelo, in qualità di agenti;
- per il governo finlandese, da S. Hartikainen, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da W. Roels e J. Enegren, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 45 TFUE.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra lo Skatteverket (amministrazione fiscale) e la sig.ra Hirvonen, vertente sul rifiuto del primo di accordare alla seconda alcuni vantaggi fiscali a titolo dell'imposta sul reddito per l'anno 2005.

Contesto normativo

- 3 In forza della legge (1999:1229) relativa all'imposta sul reddito [Inkomstskattelagen (1999:1229), in prosieguo la «legge relativa all'imposta sul reddito»], i contribuenti residenti in Svezia sono soggetti ad un obbligo fiscale illimitato, nel senso che, in tale Stato membro, sono soggetti ad imposta per tutti i redditi percepiti tanto nel territorio nazionale quanto all'estero.
- 4 La legge relativa all'imposta sul reddito prevede a tale riguardo una distinzione tra i redditi professionali, vale a dire i redditi da lavoro di vario tipo, e i redditi da capitale; quest'ultima categoria di redditi è tassata separatamente. In sede di calcolo dei redditi imponibili, viene applicato un abbattimento per le spese sostenute al fine di acquisire e mantenere tali redditi imponibili. Inoltre, possono essere concessi un abbattimento di base e alcune altre deduzioni collegate alla situazione personale del contribuente interessato.
- 5 Al reddito professionale imponibile si applica l'imposta comunale e statale sul reddito. L'aliquota dell'imposta comunale sul reddito è proporzionale e varia, in funzione del comune o della regione, dal 29% al 34%. È in media leggermente superiore al 30%.
- 6 L'aliquota dell'imposta statale sul reddito è progressiva e si colloca tra il 20% e il 22%. Tale imposta è prelevata sui redditi professionali allorché il reddito imponibile supera un determinato importo. I redditi da capitale imponibili sono sottoposti a un'aliquota di imposizione statale del 30%.
- 7 Se nel calcolo dei redditi da capitale risulta una perdita, viene concessa una riduzione del 30% sulla parte della perdita inferiore a 100 000 corone svedesi (SEK) (circa EUR 10 600) e del 21% per il resto.

- 8 Da parte loro, i contribuenti non residenti, in via di principio, sono soggetti in Svezia ad un obbligo fiscale limitato, in quanto i loro redditi da lavoro sono oggetto di un'imposta alla fonte definitiva, con aliquota del 25% (in prosieguo, il «regime di imposizione alla fonte») in forza della legge (1991:586) in materia di imposizione speciale sui redditi delle persone residenti all'estero [Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta; in prosieguo: la «legge in materia di imposizione speciale sui redditi»].
- 9 Non sussiste, per i contribuenti non residenti, un diritto a deduzione né per le spese sostenute per acquisire e conservare i redditi né per le spese personali. In compenso, l'aliquota di imposizione è inferiore a quella applicabile nell'ambito del regime di imposta sul reddito dei contribuenti residenti (in prosieguo: il «regime d'imposizione ordinario»). Dal momento che il prelievo alla fonte è definitivo, il contribuente non residente non è più obbligato a presentare una dichiarazione dei redditi. Secondo il giudice del rinvio, un tale prelievo alla fonte mira ad agevolare il contribuente, semplificando al contempo la gestione da parte dell'erario.
- 10 In forza dell'articolo 5 della legge in materia di imposizione speciale sui redditi, rientrano tra i redditi imponibili, segnatamente, le retribuzioni e le prestazioni analoghe che traggono origine da un'attività lavorativa o da un tirocinio retribuito in Svezia. Per contro, l'assoggettamento fiscale ai sensi di tale legge non riguarda né i redditi percepiti grazie a un'attività economica indipendente svolta in Svezia né i redditi da capitale, che sono assoggettati al regime di imposizione ordinario.
- 11 I redditi costituiti da pensioni o da indennità di malattia versate in base alla normativa previdenziale sono parimenti imponibili, laddove superino una certa soglia, in forza dell'articolo 5, primo comma, punto 4, della legge relativa all'imposizione speciale sui redditi. Tuttavia, una parte di tali redditi è esente da imposta. Tale esenzione, introdotta per evitare che l'imposta versata sia più elevata rispetto a quella a carico delle persone sottoposte a obbligo fiscale illimitato, è stata determinata in modo da corrispondere all'abbattimento più elevato applicato nell'ambito del regime di imposizione ordinario.
- 12 A partire dal 2005, in seguito alla sentenza Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), i contribuenti non residenti hanno la facoltà di scegliere il regime di imposizione ordinario anziché il regime di imposizione alla fonte. Nel caso in cui optino per il primo dei suddetti regimi, tali soggetti fruiscono di un abbattimento che tiene conto dei costi di acquisto e di conservazione dei redditi. Se hanno percepito i loro redditi integralmente o quasi integralmente in Svezia, hanno parimenti diritto a taluni altri sgravi fiscali, come la possibilità di dedurre, ad alcune condizioni, le spese per interessi sui mutui che non possono essere dedotte nello Stato di residenza.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 13 La sig.ra Hirvonen, dopo aver lavorato per tutta la vita in Svezia, nel 2000 ha stabilito la sua residenza abituale in Finlandia. I suoi redditi provengono esclusivamente dalla Svezia e sono costituiti da una pensione, da una rendita vitalizia e da un'indennità di malattia. Durante l'anno in discussione nel procedimento principale, essa ha sostenuto, in Finlandia, oltre alle spese correnti, solo spese relative agli interessi versati per un mutuo immobiliare (in prosieguo: gli «interessi sul mutuo»).
- 14 Ai sensi della convenzione contro la doppia imposizione tra la Svezia e la Finlandia, nella sua versione applicabile al procedimento principale, i redditi percepiti in Svezia sono imponibili esclusivamente in tale Stato membro. Poiché la sig.ra Hirvonen non ha percepito alcun reddito in Finlandia, non ha potuto dedurre gli interessi sul mutuo in sede di tassazione in quest'ultimo Stato.
- 15 Da parte sua, l'amministrazione fiscale svedese ha tassato, per l'anno 2005, i redditi della sig.ra Hirvonen sulla base della legge in materia di imposizione speciale sui redditi, senza concederle la deduzione degli interessi sul mutuo.

- 16 La sig.ra Hirvonen, che si era opposta a che i suoi redditi fossero tassati nell'ambito del regime di imposizione ordinario, poiché una tale tassazione avrebbe comportato per lei un onere fiscale più elevato di quello risultante dal regime di imposizione alla fonte, anche tenendo conto della deduzione dei suoi interessi sul mutuo, ha contestato tale decisione dinanzi al länsrätten i Stockholms län (Tribunale amministrativo dipartimentale di Stoccolma), invocando il diritto di beneficiare di una tale deduzione nell'ambito del regime di imposizione alla fonte. Tale giudice ha respinto il ricorso.
- 17 Il Kammarrätten i Stockholm (Corte amministrativa d'appello di Stoccolma), dinanzi al quale la sig.ra Hirvonen aveva impugnato la decisione del länsrätten i Stockholms län (Tribunale amministrativo dipartimentale di Stoccolma), ha riconosciuto all'interessata, basandosi sulla normativa dell'Unione, il diritto a deduzione che essa invocava. L'amministrazione fiscale ha proposto un'impugnazione contro tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio.
- 18 Dinanzi a tale ultimo giudice, l'amministrazione fiscale sostiene che la deduzione degli interessi versati per un mutuo immobiliare è possibile solo nell'ambito del regime di imposizione ordinario, regime che i contribuenti non residenti possono scegliere. La Corte avrebbe confermato la legittimità di un tale diritto di opzione nella sua sentenza *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:304). Inoltre, secondo tale amministrazione, la situazione nel procedimento principale non sarebbe paragonabile a quella che ha dato luogo alla sentenza *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148). Il senso e la finalità dell'imposizione alla fonte, istituita dalla legge in materia di imposizione speciale sui redditi e la cui esistenza è riconosciuta come principio fondamentale del diritto fiscale internazionale, vale a dire alleviare gli oneri a carico del contribuente e semplificare la gestione dell'amministrazione, osterebbero alla possibilità di dedurre le spese e i costi sostenuti.
- 19 Il giudice del rinvio ravvisa nondimeno alcuni punti in comune tra il procedimento principale e quello che ha dato luogo alla sentenza *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), poiché, in quest'ultima causa, la Corte ha dichiarato che la circostanza che un contribuente non residente possa optare per un regime fiscale previsto a favore dei contribuenti residenti anziché essere sottoposto a quello applicabile ai contribuenti non residenti non può far venir meno il carattere discriminatorio di un vantaggio fiscale specifico. Il giudice del rinvio rileva tuttavia che, contrariamente alle circostanze della causa che ha dato luogo alla sentenza *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), il procedimento principale riguarda un vantaggio fiscale non specifico e che, in Svezia, un contribuente non residente può scegliere, per la tassazione dei suoi redditi, «due sistemi totalmente differenti».
- 20 Ciò premesso, lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 45 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso osta a che la normativa di uno Stato membro accordi a una persona residente in un altro Stato membro – e che ha acquisito integralmente o quasi integralmente il suo reddito nel primo Stato membro – il diritto di scegliere tra due forme completamente diverse di tassazione, in particolare l'imposizione alla fonte con un'aliquota fiscale inferiore, ma senza diritto agli sgravi fiscali applicabili nel sistema ordinario di tassazione del reddito, oppure l'imposizione secondo quest'ultimo sistema, con il godimento di tali sgravi».

Sulla questione pregiudiziale

- 21 In via preliminare, occorre rammentare che, secondo la giurisprudenza della Corte, un pensionato, come la sig.ra Hirvonen, che lascia lo Stato membro dove ha trascorso la sua intera vita lavorativa per installarsi in un altro Stato membro, può, qualora la sua situazione non rientri nella libera circolazione garantita dall'articolo 45 TFUE, far valere il diritto alla libera circolazione in quanto cittadino dell'Unione in forza dell'articolo 21 TFUE (v., in tal senso, sentenza *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, punti da 16 a 23).

- 22 Occorre, quindi, valutare la situazione della sig.ra Hirvonen alla luce dell'articolo 21 TFUE.
- 23 Per quanto riguarda la tassazione dei redditi professionali in Svezia, emerge dal fascicolo che i contribuenti non residenti hanno la possibilità di scegliere tra due regimi di tassazione distinti.
- 24 In via di principio, la loro imposta è prelevata mediante una ritenuta alla fonte la cui aliquota è del 25%. La base imponibile di tale ritenuta è costituita dall'insieme dei redditi lordi del contribuente. Quando i redditi lordi sono composti da pensioni, una parte di queste è esente da imposta, e l'importo di tale esenzione corrisponde all'abbattimento più elevato di cui possono beneficiare i contribuenti residenti che si trovino in una situazione analoga. Non sussiste, nell'ambito del regime di imposizione alla fonte, un diritto a deduzioni particolari, come quelle di cui beneficiano i residenti nell'ambito del regime di imposizione ordinario.
- 25 Tuttavia, in forza del diritto d'opzione che è loro riconosciuto, i contribuenti non residenti possono scegliere il regime di imposizione ordinario e, pertanto, beneficiare delle deduzioni collegate alla loro situazione personale e familiare. In particolare, tale regime autorizza la deduzione degli interessi corrisposti a titolo di mutuo immobiliare, qualora questi ultimi non possano essere dedotti nello Stato di residenza.
- 26 A tale riguardo emerge dal fascicolo che, nel procedimento principale, la sig.ra Hirvonen, che ha optato per il regime di imposizione alla fonte, richiede nondimeno di fruire della possibilità di dedurre gli interessi sul mutuo, anche se, in diritto nazionale, tale possibilità è riservata al solo regime di imposizione ordinario.
- 27 Pertanto, in tali particolari circostanze, occorre intendere la questione posta dal giudice del rinvio come volta, in sostanza, ad accertare se il fatto che una normativa rifiuti di concedere ai contribuenti non residenti, che traggano la maggior parte dei loro redditi dallo Stato fonte e che abbiano optato per un regime di imposizione alla fonte, le stesse deduzioni personali che sono concesse ai residenti nell'ambito del procedimento ordinario di determinazione della base imponibile, costituisca una discriminazione contraria all'articolo 21 TFUE.
- 28 A tale riguardo occorre ricordare che, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione (v., segnatamente, sentenza *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, punto 36 e giurisprudenza citata).
- 29 Occorre anche ricordare che le norme relative alla parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, basandosi su altri criteri di distinzione, pervenga al medesimo risultato (v., segnatamente, sentenza *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, punto 37 e giurisprudenza citata).
- 30 Secondo costante giurisprudenza della Corte, una discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse (v., in particolare, sentenze *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, punto 30, e *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, punto 21).
- 31 A tale riguardo emerge parimenti 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 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, che corrisponde in genere alla sua residenza abituale (sentenza *Wallentin*, C-169/03, EU:C:2004:403, punto 15 e giurisprudenza citata).

- 32 Così, il fatto che uno Stato membro non faccia fruire un non residente di taluni vantaggi 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 (sentenza Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punto 16 e giurisprudenza citata).
- 33 La Corte ha tuttavia dichiarato che lo stesso non può dirsi nel caso in cui il non residente non percepisca redditi significativi nello Stato in cui risiede e tragga 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 (sentenza Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punto 17 e giurisprudenza citata).
- 34 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, a prescindere dalle diverse aliquote applicabili in forza di leggi come quelle in discussione nel procedimento principale, vale a dire la legge in materia di imposizione speciale sui redditi e la legge relativa all'imposta sul reddito (v., in tal senso, sentenza Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punto 17).
- 35 Tale ragionamento, secondo la giurisprudenza della Corte, si applica a tutti i vantaggi fiscali collegati alla capacità contributiva del non residente che non sono presi in considerazione né nello Stato di residenza né nello Stato dell'occupazione (v., in tal senso, sentenza Lakebrink e Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punto 34) e parimenti, mutatis mutandis, in una fattispecie in cui i redditi imponibili sono costituiti da una pensione di vecchiaia (sentenza Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punto 29).
- 36 Nel caso di specie, all'epoca in discussione nel procedimento principale, la sig.ra Hirvonen non percepiva alcun reddito imponibile nello Stato di residenza, in quanto i suoi redditi erano costituiti, segnatamente, dalla sua pensione di vecchiaia, frutto delle sue attività lavorative in Svezia. Spettava, pertanto, in via di principio, a quest'ultimo Stato tenere conto della situazione personale e familiare della sig.ra Hirvonen.
- 37 Orbene, occorre constatare che, come emerge dalla decisione di rinvio, il Regno di Svezia garantisce, nell'ambito della legge in materia di imposizione speciale sui redditi, che ha comportato un adattamento della tassazione dei contribuenti non residenti prevedendo, segnatamente, un'aliquota unica inferiore a quella applicata ai contribuenti residenti, che i primi non siano trattati in modo svantaggioso rispetto ai secondi.
- 38 Così, sempre secondo tale decisione, i contribuenti non residenti sono assoggettati, quando optano a favore di una tassazione dei loro redditi nell'ambito del regime di imposizione alla fonte, ad un onere fiscale che, in via generale, è meno elevato rispetto a quello che incombe, per redditi comparabili, sui contribuenti residenti.
- 39 È proprio questo elemento che distingue i fatti del procedimento principale da quelli, specifici, del procedimento che ha dato luogo alla sentenza Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148).
- 40 Infatti, in quest'ultima causa, nella quale si trattava della compatibilità con il diritto dell'Unione di un vantaggio fiscale che rischiava di operare principalmente a scapito dei contribuenti non residenti, si poneva la questione se la possibilità, per questi ultimi, di optare per il regime fiscale dei contribuenti residenti potesse far venir meno il carattere discriminatorio di tale vantaggio.

- 41 Nel rispondere negativamente a tale questione, la Corte ha spiegato che la possibilità di scegliere tra un regime fiscale discriminatorio e un altro che asseritamente non lo è non può escludere gli effetti discriminatori del primo di questi due regimi fiscali. Ammettere il contrario avrebbe per conseguenza, secondo la Corte, di convalidare un regime fiscale la cui esistenza resta costitutiva, di per sé, di una violazione dell'articolo 49 TFUE a causa del suo carattere discriminatorio. La Corte ha, del resto, indicato che un regime nazionale restrittivo della libertà di stabilimento rimane comunque incompatibile con il diritto dell'Unione, quand'anche la sua applicazione sia facoltativa (sentenza *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, punti da 50 a 53).
- 42 La Corte ha pertanto concluso che la scelta consentita ai contribuenti non residenti di optare per il regime applicabile ai contribuenti residenti era priva di effetto neutralizzante relativamente alla discriminazione ai sensi dell'articolo 49 TFUE (sentenza *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, punto 54).
- 43 Orbene, al contrario, nel procedimento principale, sebbene sia vero che i contribuenti non residenti beneficino della possibilità di optare per il regime di imposizione ordinario, destinato principalmente ai contribuenti residenti, emerge dal fascicolo presentato alla Corte che il regime di imposizione alla fonte è complessivamente più favorevole del regime di imposizione ordinario e implica per i contribuenti non residenti uno sforzo inferiore rispetto a quello richiesto ai contribuenti residenti.
- 44 Una differenza di trattamento tra i contribuenti non residenti e i contribuenti residenti, consistente nel fatto che i redditi lordi dei primi sono sottoposti ad un'imposizione definitiva ad un'aliquota unica mediante prelevamento alla fonte, mentre i redditi netti dei secondi sono tassati secondo una tabella progressiva accompagnata da un abbattimento di base, è compatibile con il diritto dell'Unione a condizione che l'aliquota unica non sia superiore all'aliquota che risulta per l'interessato dall'applicazione effettiva della tabella progressiva ai redditi netti oltre all'abbattimento di base (v., in tal senso, sentenza *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:304; punti 53 e seguenti).
- 45 Nel procedimento principale, emerge dal fascicolo presentato alla Corte che la sig.ra Hirvonen avrebbe versato imposte più elevate se avesse scelto di essere assimilata ad un contribuente residente e di essere, pertanto, soggetta al regime di imposizione ordinario. Questa è la ragione per la quale ha optato per il regime di imposizione alla fonte, disciplinato dalla legge in materia di imposizione speciale sui redditi. Dal momento che ha beneficiato di un'imposizione più vantaggiosa di quella che le sarebbe stata applicata se avesse optato per il regime di imposizione ordinario, la sig.ra Hirvonen non può pretendere, per giunta, il vantaggio fiscale che le sarebbe stato concesso nell'ambito del regime di imposizione ordinario.
- 46 Come ha rilevato l'amministrazione fiscale nelle sue osservazioni, in circostanze come quelle del procedimento principale il rifiuto di riconoscere la deduzione personale in discussione nel procedimento principale deve essere piuttosto accettato come elemento inerente al regime di imposizione alla fonte, poiché quest'ultimo è volto tanto a semplificare la gestione da parte dell'amministrazione quanto ad agevolare il contribuente non residente. Infatti, qualora quest'ultimo opti per un tale regime, la suddetta amministrazione è dispensata dal compito di prelevare l'imposta presso tale contribuente, di modo che non è necessario che essa abbia una visione esatta della sua situazione personale e familiare. Parallelamente, il contribuente è liberato da ogni obbligo di cooperazione, nel senso che non è tenuto a presentare una dichiarazione fiscale in svedese per i redditi che percepisce in Svezia e, conseguentemente, non è obbligato a familiarizzare con il sistema fiscale di uno Stato membro diverso da quello in cui risiede.
- 47 Pertanto, occorre constatare che è conforme all'essenza del regime di imposizione alla fonte che non tutte le spese realmente sostenute da un contribuente possano essere prese in considerazione nell'ambito di questo tipo di imposizione, dal momento che l'imposta è prelevata presso il debitore di prestazioni nazionali nello Stato fonte. Per regola generale, tale debitore non si presume tenga conto di alcune spese e una loro presa in considerazione globale sarebbe contraria alla semplificazione perseguita da tale regime.

- 48 Pertanto, il rifiuto, da parte di una normativa nazionale come quella in discussione nel procedimento principale, di concedere a un contribuente non residente la possibilità di deduzioni particolari è irrilevante ai fini di un'eventuale violazione del diritto dell'Unione da parte di tale normativa, fintantoché tale contribuente non sia assoggettato a un onere fiscale complessivamente superiore a quello che incombe sui contribuenti residenti e sui soggetti loro assimilati, la cui situazione sia paragonabile alla sua.
- 49 Emerge da tutto quanto precede che il rifiuto, nell'ambito dell'imposizione sui redditi, di concedere ai contribuenti non residenti, che traggano la maggior parte dei loro redditi dallo Stato fonte e che abbiano optato per il regime di imposizione alla fonte, le stesse deduzioni personali accordate ai contribuenti residenti nell'ambito del regime di imposizione ordinario non costituisce una discriminazione contraria all'articolo 21 TFUE qualora i contribuenti non residenti non siano assoggettati a un onere fiscale complessivamente superiore a quello che grava sui contribuenti residenti e sui soggetti loro assimilati, la cui situazione sia paragonabile alla loro.

Sulle spese

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

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

Il rifiuto, nell'ambito dell'imposizione sui redditi, di concedere ai contribuenti non residenti, che traggano la maggior parte dei loro redditi dallo Stato fonte e che abbiano optato per il regime di imposizione alla fonte, le stesse deduzioni personali accordate ai contribuenti residenti nell'ambito del regime di imposizione ordinario non costituisce una discriminazione contraria all'articolo 21 TFUE qualora i contribuenti non residenti non siano assoggettati a un onere fiscale complessivamente superiore a quello che grava sui contribuenti residenti e sui soggetti loro assimilati, la cui situazione sia paragonabile alla loro.

Firme