

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61991J0112 - IT

Avis juridique important

|

61991J0112

SENTENZA DELLA CORTE DEL 26 GENNAIO 1993. - HANS WERNER CONTRO FINANZAMT AACHEN-INNENSTADT. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: FINANZGERICHT KOELN - GERMANIA. - IMPOSTE - RESIDENZA DEL CONTRIBUENTE. - CAUSA C-112/91.

raccolta della giurisprudenza 1993 pagina I-00429

edizione speciale svedese pagina I-00007

edizione speciale finlandese pagina I-00007

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

Libera circolazione delle persone ° Libertà di stabilimento ° Disposizioni del Trattato ° Sfera di applicazione ratione personae ° Cittadini di uno Stato membro che svolgano la propria attività sul territorio dello Stato medesimo dopo aver ivi acquisito la propria formazione professionale ° Esclusione ° Residenza in un altro Stato membro ° Irrilevanza

(Trattato CEE, art. 52)

Massima

In assenza di un elemento di estraneità sufficiente perché possano trovare applicazione le norme del Trattato relative alla libertà di stabilimento e, in particolare, al principio di non discriminazione, l' art. 52 del Trattato dev' essere interpretato nel senso che esso non osta a che uno Stato membro assoggetti i propri cittadini ° che, sulla base di qualifiche ed esperienze professionali acquisite in tale Stato, svolgano la propria attività professionale sul suo territorio ivi percependo la totalità o la quasi totalità dei loro redditi o ivi possedendo la totalità o la quasi totalità del loro patrimonio ° ad oneri fiscali più gravosi qualora non risiedano nello Stato medesimo rispetto all' ipotesi in cui vi risiedano.

Parti

Nel procedimento C-112/91,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell' art. 177 del Trattato CEE, dal Finanzgericht di Colonia (Repubblica federale di Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Hans Werner

e

Finanzamt Aachen-Innenstadt,

domanda vertente sull' interpretazione degli artt. 7 e 52 del Trattato CEE,

LA CORTE,

composta dai signori O. Due, presidente, C.N. Kakouris, G.C. Rodríguez Iglesias, M. Zuleeg, J.L. Murray, presidenti di sezione, G.F. Mancini, R. Joliet, F.A. Schockweiler, J.C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse, M. Díez de Velasco, P.J.G. Kapteyn e D.A.O. Edward, giudici,

avvocato generale: M. Darmon

cancelliere: H.A. Ruehl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

° per il signor Hans Werner, dal signor Wolfgang Kaefer, consulente tributario;

° per il Finanzamt Aachen-Innenstadt, dal signor Hermann Kersten, Regierungsdirektor, in qualità di agente;

° per il governo belga, dal signor R. Verhoeven, direttore generale presso il ministero delle Finanze, in qualità di agente;

° per il governo tedesco, dai signori Ernst Roeder, Ministerialrat presso il ministero federale dell' Economia, e Joachim Karl, Regierungsdirektor presso il ministero medesimo, in qualità di agenti;

° per il governo francese, dalla signora Edwige Belliard, vicedirettore dell' ufficio legale presso il ministero degli Affari esteri, e dal signor Géraud de Bergues, segretario generale aggiunto principale presso il ministero medesimo, in qualità di agenti;

° per il governo italiano, dal prof. Luigi Ferrari Bravo, capo del servizio del contenzioso diplomatico presso il ministero degli Affari esteri, assistito dall' avv. Pier Giorgio Ferri, avvocato dello Stato;

° per il governo portoghese, dai signori Luís Inez Fernandes, direttore del servizio giuridico della direzione generale delle Comunità europee, António Goucha Soares, membro del servizio giuridico della direzione generale delle Comunità europee e dalla signora Maria Margarida Mesquita Palha, giurista presso il centro di studi tributari del ministero delle Finanze, in qualità di agenti;

° per il governo del Regno Unito, dai signori Christopher Vajda, barrister, e John Collins, del Treasury Solicitor' s Department, in qualità di agente;

° per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Henri Etienne, consigliere giuridico principale, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del signor Werner, rappresentato dal signor Kaefer e dall'avv. Sass, del foro di Monaco, del Finanzamt Aachen-Innenstadt, del governo tedesco, del governo francese, del governo italiano, del governo portoghese, del governo del Regno Unito e della Commissione all'udienza del 19 maggio 1992,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 ottobre 1992,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 10 gennaio 1991, pervenuta in cancelleria il 15 aprile seguente, il Finanzgericht di Colonia (Repubblica federale di Germania) ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione delle disposizioni del Trattato medesimo in materia di diritto di stabilimento e di divieto di discriminazioni in base alla cittadinanza, al fine di valutare la compatibilità con il diritto comunitario di due normative nazionali vigenti, l'una, in materia di imposte sui redditi, e, l'altra, di imposta sul patrimonio, normative che assoggettano i contribuenti a trattamento differente a seconda che essi risiedano o meno sul territorio nazionale.

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra il signor Werner e il Finanzamt Aachen-Innenstadt (ufficio delle imposte di Aquisgrana) in ordine ai presupposti per l'assoggettamento alle imposte previsti, da un lato, nell'Einkommensteuergesetz (legge sulle imposte sui redditi) e, dall'altro, nel Vermoegensteuergesetz (legge sull'imposta patrimoniale).

3 Ai sensi dell'art. 1, primo comma, sub 1), dell'Einkommensteuergesetz, i redditi delle persone fisiche che risiedono o che dimorano abitualmente in Germania sono ivi soggetti a tassazione complessiva. Ai sensi del quarto comma del medesimo articolo, invece, le persone fisiche che non risiedono o che non dimorano abitualmente in Germania sono assoggettate ad imposta limitatamente ai redditi ivi prodotti. A termini dell'art. 49, primo comma, sub 3), costituiscono redditi prodotti in Germania segnatamente quelli derivanti da un'attività di lavoro non dipendente svolta in Germania. Nell'ambito della tassazione complessiva, i coniugi beneficiano di un'aliquota agevolata, denominata "splitting tarif". E' inoltre consentito ai contribuenti di detrarre dal reddito imponibile talune spese, quali, in particolare, i premi versati per le assicurazioni contro le malattie, gli infortuni e per la responsabilità civile, i contributi di legge versati per le assicurazioni vecchiaia e disoccupazione, una parte di quelli versati alle casse di risparmio immobiliare, gli assegni alimentari, le imposte per il culto e talune spese sostenute ai fini della formazione professionale. Tali agevolazioni non si applicano a coloro che sono assoggettati a tassazione limitata. Questi ultimi vengono per di più assoggettati ad aliquote di imposizione differenti.

4 Disposizioni analoghe sono contenute nel Vermoegensteuergesetz. Tale normativa prevede, infatti, detrazioni di imposta speciali in favore dei contribuenti assoggettati a tassazione complessiva, in particolare laddove il coniuge sia soggetto ad imposizione congiunta o qualora i figli siano assoggettati ad imposta congiuntamente con l' uno o l' altro coniuge. Tali benefici fiscali non sono riconosciuti a coloro che sono assoggettati a tassazione limitata.

5 Il signor Werner, cittadino tedesco, risiede con il coniuge nei Paesi Bassi dal 1961. Come risulta dalle osservazioni delle parti, egli possiede i diplomi e le qualifiche professionali richiesti dalla legge tedesca ai fini dell' esercizio della professione di dentista. Sino all' ottobre del 1981 svolgeva attività di lavoro dipendente in qualità di dentista presso uno studio dentistico sito in Aquisgrana (Repubblica federale di Germania). Successivamente si stabiliva come dentista autonomo sempre in Aquisgrana. I suoi redditi provengono esclusivamente da tale attività.

6 All' atto della determinazione dell' imposta relativa all' esercizio 1982, il Finanzamt Aachen-Innenstadt riteneva che il signor Werner dovesse essere assoggettato a tassazione limitata quanto all' imposta sui redditi ed all' imposta sul patrimonio, sulla base del rilievo che non risiedeva in Germania.

7 Il signor Werner, ritenendo di aver diritto al beneficio dello "splitting tarif" nell' ambito dell' imposta sui redditi e delle deduzioni di imposta relative all' imposta sul patrimonio, presentava quindi reclamo dinanzi al Finanzamt Aachen-Innenstadt con riguardo ad entrambe le imposte. Al riguardo sosteneva che la normativa tedesca si poneva in contrasto con l' art. 52 del Trattato. Tali reclami venivano respinti dal Finanzamt. Il signor Werner presentava, quindi, ricorso dinanzi al Finanzgericht Koeln (commissione tributaria di Colonia).

8 Il detto giudice ha ritenuto necessario sottoporre tre questioni pregiudiziali relative all' interpretazione degli artt. 7 e 52 del Trattato. Le questioni sono formulate nei seguenti termini:

"1) Se il disposto dell' art. 52 del Trattato CEE si limiti a imporre l' obbligo di riservare il trattamento nazionale ai cittadini degli altri Stati membri della CEE o imponga inoltre un divieto di restrizioni della libertà di stabilimento.

2) Ove l' art. 52 contenga tale divieto: se siano in contrasto con il divieto di restrizioni alla libertà di stabilimento gli svantaggi sul piano fiscale derivanti dalla circostanza che

un contribuente risieda in uno Stato membro della CEE (Regno dei Paesi Bassi) e

tuttavia percepisca redditi imponibili e possieda un patrimonio soggetto a imposta sul patrimonio esclusivamente o quasi esclusivamente (per oltre il 90%) in un altro Stato membro (Repubblica federale di Germania), in conseguenza dell' esercizio di una libera professione in quest' ultimo Stato,

se ciò costituisce, quindi, violazione del divieto di qualsiasi restrizione alla libertà di stabilimento.

Se pertanto lo Stato membro nel quale il contribuente esercita la propria professione debba considerarlo alla stregua di un contribuente residente nel territorio nazionale.

3) Se costituisca violazione del divieto di discriminazioni indirette sancito dall' art. 7 del Trattato CEE il fatto che, in forza di disposizioni relative alla tassazione limitata dei redditi prodotti e dei patrimoni posseduti nel territorio nazionale, si imponga a un cittadino tedesco, per il quale ricorrano le circostanze esposte al punto 2, un onere fiscale notevolmente più elevato rispetto a quello che graverebbe a parità di condizioni su un contribuente assoggettato a tassazione complessiva in Germania in quanto residente nel territorio nazionale".

9 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della causa principale, della normativa vigente nonché delle osservazioni scritte presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

Sul diritto di stabilimento

10 Dal fascicolo emerge che, con la prima e la seconda questione, il Finanzgericht di Colonia intende sapere sostanzialmente se l'art. 52 del Trattato osti a che uno Stato membro assoggetti i propri cittadini che esercitano attività professionale sul proprio territorio e che ivi percepiscono la totalità o la maggior parte dei propri redditi o ivi possiedono la totalità o la maggior parte del proprio patrimonio ad un onere fiscale più gravoso qualora non risiedano nel detto Stato rispetto all'ipotesi in cui vi risiedano.

11 Il giudice nazionale fa presente al riguardo che, alla luce della giurisprudenza della Corte, sorgono dubbi in ordine alla compatibilità con l'art. 52 del trattamento fiscale differenziato che l'Einkommensteuergesetz ed il Vermoegensteuergesetz riservano, rispettivamente, ai residenti e ai non residenti. Il giudice a quo si richiama, in proposito, anzitutto alla sentenza 7 febbraio 1979, causa 115/78, *Knoors* (Racc. pag. 399), osservando che il signor Werner, dal momento che è stabilito in un paese diverso da quello di residenza, si trova in una situazione assimilabile a quella di qualsiasi altro soggetto che benefici dei diritti e delle libertà garantiti dal Trattato. Richiamandosi inoltre alla sentenza 8 maggio 1990, causa C-175/88, *Biehl* (Racc. pag. I-1779), il detto giudice ritiene che la negazione dei benefici fiscali costituisca una restrizione del diritto di stabilimento sancito dall'art. 52. Esso rileva, infine, che, ai sensi della sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Commissione/Francia* (Racc. pag. 273), una disparità di trattamento nell'esercizio dei diritti attribuiti dal Trattato non può essere giustificata né sulla base dell'assenza di un'armonizzazione delle disposizioni legislative in materia tributaria, né sulla base del rispetto di una convenzione conclusa con un altro Stato membro, quale, nel caso di specie, la convenzione 16 giugno 1959 tra la Repubblica federale di Germania ed il Regno dei Paesi Bassi, diretta ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sui redditi e sul patrimonio nonché in materia di altre imposte e a disciplinare altre questioni di natura fiscale (BGBl. 1960, II, pag. 1781).

12 Si deve rilevare, in limine, che esistono profonde differenze tra i fatti oggetto di tale giurisprudenza e quelli di specie nella causa principale.

13 Si deve, anzitutto, osservare che, a differenza del signor *Knoors*, cittadino olandese, che intendeva stabilirsi nei Paesi Bassi facendo valere le qualifiche professionali acquisite in un altro Stato membro, nella specie il Belgio, il signor Werner è un cittadino tedesco che si è stabilito nel proprio Stato di origine sulla base di qualifiche ed esperienze professionali acquisite in tale Stato.

14 Inoltre, la fattispecie oggetto della causa principale si discosta anche da quella sulla quale la Corte si è pronunciata nella menzionata sentenza *Biehl*. Il signor *Biehl* era infatti un cittadino tedesco nei confronti del quale era stata applicata la normativa tributaria lussemburghese che subordinava l'eventuale rimborso di imposte versate in eccedenza al criterio della residenza permanente sul territorio del Granducato del Lussemburgo, andando, quindi, a detrimento soprattutto dei contribuenti cittadini di altri Stati membri, mentre il signor Werner è un cittadino tedesco che resta soggetto alla legge dello Stato di cui è cittadino.

15 Parimenti differenti sono, infine, i fatti alla base della menzionata sentenza *Commissione/Francia*. Tale causa è scaturita, infatti, dall'assoggettamento di società a norme tributarie distinte a seconda che la sede sociale fosse situata in Francia ovvero in un altro Stato membro, con il risultato per queste ultime di un trattamento meno favorevole rispetto alle società stabilite in Francia. A termini dell'art. 58 del Trattato, le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di

attività principale all' interno della Comunità sono equiparate, ai fini dell' applicazione delle disposizioni del capo del Trattato relativo al diritto di stabilimento, alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri. In tale contesto, come ricordato dalla Corte nella detta sentenza (punto 18), la sede, nell' accezione sopra illustrata, corrisponde per le società alla cittadinanza delle persone fisiche. Orbene, la disparità di trattamento fiscale operata dalla normativa censurata dal signor Werner si fonda non sul criterio della cittadinanza delle persone fisiche, bensì su quello del luogo di residenza.

16 Si deve sottolineare che il signor Werner è un cittadino tedesco che ha acquisito in Germania i propri diplomi e le proprie qualifiche professionali, che ha sempre svolto la propria attività professionale in tale paese e nei confronti del quale viene applicata la normativa tributaria tedesca. L' unico elemento che esula da un contesto puramente nazionale è dato dal fatto che il signor Werner risiede in uno Stato membro diverso da quello in cui svolge la propria attività professionale.

17 La questione sollevata dal giudice nazionale dev' essere quindi risolta nel senso che l' art. 52 del Trattato CEE non osta a che uno Stato membro assoggetti i propri cittadini che esercitano l' attività professionale sul territorio nazionale e che ivi percepiscono la totalità o la quasi totalità dei loro redditi o ivi possiedono la totalità o quasi totalità del loro patrimonio ad oneri fiscali più gravosi qualora non risiedano in detto Stato rispetto all' ipotesi in cui vi risiedano.

Sulla discriminazione

18 Con la terza questione il Finanzgericht di Colonia chiede se l' art. 7 del Trattato osti a che uno Stato membro assoggetti i propri cittadini che esercitano un' attività professionale sul territorio nazionale ad oneri fiscali più gravosi qualora non risiedano in tale Stato rispetto all' ipotesi in cui vi risiedano.

19 L' art. 7 dispone, al riguardo, che nel campo di applicazione del Trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla cittadinanza.

20 Come affermato dalla Corte nella sentenza 9 giugno 1977, causa 90/76, Van Ameyde (Racc. pag. 1091, punto 27), atteso che l' art. 52 del Trattato garantisce, nell' ambito del diritto di stabilimento, l' applicazione del principio sancito dall' art. 7 del Trattato medesimo, ne consegue che una disciplina compatibile con l' art. 52 risulta anche conforme all' art. 7.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

21 Le spese sostenute dai governi belga, tedesco, francese, italiano, portoghese e del Regno Unito nonché dalla Commissione delle Comunità europee, 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.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Finanzgericht di Colonia con ordinanza 10 gennaio 1991, dichiara:

L' art. 52 del Trattato CEE non osta a che uno Stato membro assoggetti i propri cittadini che esercitano l' attività professionale sul territorio nazionale e che ivi percepiscono la totalità o la quasi totalità dei loro redditi o ivi possiedono la totalità o quasi totalità del loro patrimonio ad oneri fiscali più gravosi qualora non risiedano in detto Stato rispetto all' ipotesi in cui vi risiedano.