

|

61994J0107

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 27 giugno 1996. - P. H. Asscher contro Staatssecretaris van Financiën. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Hoge Raad - Paesi Bassi. - Art. 52 del Trattato CE - Obbligo di parità di trattamento - Imposta sul reddito dei non residenti. - Causa C-107/94.

raccolta della giurisprudenza 1996 pagina I-03089

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

1. Libera circolazione delle persone ° Libertà di stabilimento ° Norme del Trattato ° Sfera d' applicazione ratione personae ° Cittadino non residente di uno Stato membro che esercita parallelamente attività lavorative autonome nel territorio di tale Stato e in un altro Stato membro ° Inclusione

(Trattato CE, art. 52)

2. Libera circolazione delle persone ° Libertà di stabilimento ° Normativa tributaria ° Imposta sul reddito ° Cittadino non residente di uno Stato membro che esercita parallelamente attività lavorative autonome nel territorio di tale Stato e in un altro Stato membro ° Assoggettamento a maggiore imposta rispetto ai residenti ° Inammissibilità ° Compensazione, mediante misure tributarie, del fatto che l' interessato non è iscritto e non versa contributi al regime previdenziale nazionale ° Inammissibilità

(Trattato CE, art. 52; regolamento del Consiglio n. 1408/71)

Massima

1. Un cittadino di uno Stato membro che esercita un' attività lavorativa autonoma in un altro Stato membro, dove risiede, può invocare l' applicazione dell' art. 52 del Trattato nei confronti del suo Stato di origine, nel cui territorio esercita un' altra attività autonoma, quando, a causa dell' esercizio di un' attività economica in uno Stato membro diverso dal suo Stato di origine, egli si

trova nei confronti di quest' ultimo in una situazione analoga a quella di qualsiasi altro soggetto che faccia valere, nei confronti dello Stato ospitante, i diritti e le libertà garantiti dal Trattato.

2. L' art. 52 del Trattato dev' essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro applichi ad un cittadino di uno Stato membro che esercita un' attività autonoma nel suo territorio e contemporaneamente un' altra attività autonoma in un altro Stato membro, dove risiede, un' aliquota d' imposta sul reddito superiore a quella che si applica ai residenti che esercitano la stessa attività, qualora tra questi contribuenti e quelli residenti ed equiparati non vi sia alcuna differenza obiettiva di situazione che possa giustificare tale disparità di trattamento. Ciò si verifica, fra l' altro, se il fatto di non essere residente non consente di sottrarsi all' applicazione della regola della progressività dell' imposta e se, quindi, le due categorie di contribuenti si trovano in una situazione analoga con riguardo a detta regola.

Uno Stato membro non può nemmeno tener conto, mediante un' aliquota maggiorata d' imposta sul reddito, del fatto che, a causa delle disposizioni pertinenti in materia di determinazione della normativa previdenziale applicabile del regolamento n. 1408/71, relativo all' applicazione di regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati e ai loro familiari che si spostano all' interno della Comunità, il contribuente non è soggetto all' obbligo di versare contributi al regime previdenziale nazionale. La circostanza che il contribuente sia iscritto al regime di previdenza sociale del suo Stato di residenza, che risulta anch' essa dal detto regolamento, non è pertinente al riguardo.

Parti

Nel procedimento C-107/94,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell' art. 177 del Trattato CE, dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi nella causa dinanzi ad esso pendente tra

P.H. Asscher,

e

Staatssecretaris van Financiën,

domanda vertente sull' interpretazione dell' art. 48 del Trattato CEE, divenuto Trattato CE,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori D.A.O. Edward, presidente di sezione, J.-P. Puissechet, J.C. Moitinho de Almeida, G. Gulmann e M. Wathelet (relatore), giudici,

avvocato generale: P. Léger

cancelliere: H.A. Ruehl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

° per il signor P.H. Asscher, dal signor M.W.C. Feteris, consulente fiscale;

° per il governo dei Paesi Bassi, dal signor A. Bos, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

° per il governo tedesco, dal signor E. Roeder, Ministerialrat presso il ministero federale dell' Economia, in qualità di agente;

° per il governo belga, dal signor J. Devadder, direttore dell' amministrazione presso il ministero degli Affari esteri, del Commercio estero e della Cooperazione allo sviluppo, in qualità di agente;

° per il governo francese, dalla signora C. de Salins, vicedirettore presso la direzione degli affari giuridici del ministero degli Affari esteri, e dal signor J.-L. Falconi, segretario degli affari esteri presso la stessa direzione, in qualità di agenti;

° per la Commissione delle Comunità europee, dalla signora H. Michard e dal signor B.J. Drijber, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d' udienza,

sentite le osservazioni orali del signor Asscher, rappresentato dal signor M.W.C. Feteris, del governo dei Paesi Bassi, rappresentato dal signor J.S. van den Oosterkamp, consigliere giuridico aggiunto presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo francese, rappresentato dal signor F. Pascal, incaricato di missione presso la direzione degli affari giuridici del ministero degli Affari esteri, in qualità d' agente, del governo del Regno Unito, rappresentato dai signori S. Braviner, del Treasury Solicitor' s Department, in qualità di agente, e A. Moses, QC, e della Commissione, rappresentata dal signor B.J. Drijber, all' udienza del 14 dicembre 1995,

sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 15 febbraio 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 23 marzo 1994, pervenuta alla Corte il 30 marzo seguente, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha proposto, ai sensi dell' art. 177 del Trattato CE, cinque questioni pregiudiziali sull' interpretazione dell' art. 48 del Trattato CEE, divenuto Trattato CE.

2 Tali questioni sono state sollevate nell' ambito di una controversia tra lo Staatssecretaris van Financiën e il signor Asscher, cittadino dei Paesi Bassi che lavora in tale Stato senza risiedervi, relativamente all' applicazione a quest' ultimo di un' aliquota d' imposta sulla retribuzione superiore a quella che si applica ai contribuenti residenti nei Paesi Bassi o equiparati che ivi esercitano la stessa attività.

3 Nei Paesi Bassi il sistema dell' imposizione diretta delle persone fisiche è disciplinato dalla Wet op de inkomstenbelasting del 16 dicembre 1964 (legge relativa all' imposta sul reddito, Staatsblad 519; in prosieguo: la "legge relativa all' imposta sul reddito") e dalla Wet op de loonbelasting del 18 dicembre 1964 (legge relativa all' imposta sulle retribuzioni, Staatsblad 521; in prosieguo: la "legge relativa all' imposta sulle retribuzioni"), che hanno costituito oggetto di una riforma nel corso del 1989 (versioni modificate figurano rispettivamente nello Staatsblad 1990, 103 e 104).

4 In forza delle leggi 27 e 28 aprile 1989 (Staatsblad 122, 123, 129 e 611), è stata istituita una riscossione combinata dell' imposta e dei contributi per le assicurazioni sociali, con effetto dal 1 gennaio 1990, per quanto riguarda sia l' imposta sul reddito sia l' imposta sulle retribuzioni. La riscossione avviene d' ora in poi in funzione di una base imponibile uniforme: il reddito imponibile ed il reddito che serve come base per il calcolo dei contributi sociali coincidono di modo che l'

importo esente da imposta e da contributi (cioè la "franchigia di base") è lo stesso.

5 La tabella di imposizione, composta di tre scaglioni, è fissata dagli artt. 20a e 20b della legge relativa all' imposta sulle retribuzioni (e, allo stesso modo, dagli artt. 53a e 53b della legge relativa all' imposta sul reddito), che prevedono, unicamente per quanto riguarda il primo scaglione dell' imponibile, aliquote diverse. Per contro, nell' ambito della tabella che esisteva prima della riforma tributaria, una stessa aliquota del 14% si applicava sul primo scaglione per i contribuenti che beneficiavano di retribuzioni provenienti da una fonte interna ai Paesi Bassi.

6 L' art. 20a prevede una tabella per i contribuenti residenti nei Paesi Bassi o equiparati a questi ultimi. L' equiparazione avviene quando il contribuente non residente dimostra che il suo reddito globale consiste completamente o quasi completamente (cioè a concorrenza di almeno il 90%) in redditi imponibili nei Paesi Bassi, e quest' ultima condizione si presume sia soddisfatta se il contribuente è assoggettato nei Paesi Bassi al prelievo di contributi a titolo del regime generale obbligatorio di assicurazioni sociali ("volksverzekeringen"). Per questi contribuenti l' aliquota d' imposta sul primo scaglione dell' imponibile è del 13%.

7 Occorre rilevare che, per quanto riguarda l' esercizio fiscale 1990, il primo scaglione dell' imponibile corrispondeva ad un reddito annuo imponibile inferiore o pari a 42 123 HFL. L' aliquota dei contributi per assicurazioni sociali generali riscossi contemporaneamente all' imposta sul solo primo scaglione di imposta era allora del 22,1%. L' importo totale prelevato sulla retribuzione dei contribuenti residenti ed equiparati ammontava quindi al 35,1%.

8 L' art. 20b prevede una tabella, detta "tabella estera", che si applica ai contribuenti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all' art. 20a, cioè che percepiscono meno del 90% del loro reddito globale nei Paesi Bassi e non sono tenuti a versare contributi per le assicurazioni sociali dei Paesi Bassi. Costoro sono assoggettati sul primo scaglione ad un' imposta più elevata, con un' aliquota del 25%.

9 Per quanto riguarda gli altri due scaglioni della tabella, l' imposta ammonta, indistintamente per tutti i contribuenti, al 50% sul secondo scaglione dell' imponibile e al 60% sul terzo (quest' ultima aliquota era del 72% prima della riforma del 1989).

10 Dal fascicolo risulta che il signor Asscher è direttore nei Paesi Bassi di una società a responsabilità limitata, la P.H. Asscher Beheer BV, di cui è l' unico azionista.

11 Il signor Asscher esercita anche un' attività professionale in Belgio, dove dirige una società di diritto belga, la società Vereudia, per la quale svolge la sua attività solo all' interno di questo Stato.

12 Nel maggio 1986 il signor Asscher ha trasferito la residenza dai Paesi Bassi in Belgio senza che questo trasferimento abbia comportato alcun cambiamento nell' esercizio della sua attività sia nei Paesi Bassi sia in Belgio.

13 Sul piano fiscale le norme di ripartizione della competenza per la riscossione dell' imposta tra il Regno del Belgio e il Regno dei Paesi Bassi sono fissate dalla convenzione bilaterale del 19 ottobre 1970, mirante ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposta sul reddito e sul patrimonio e a disciplinare talune altre questioni in materia fiscale (Tractatenblad 1970, n. 192; in prosieguo: la "convenzione").

14 In applicazione del combinato disposto degli artt. 16, n. 1, e 24, n. 2, primo comma, prima frase, di questa convenzione, il reddito percepito dal signor Asscher nei Paesi Bassi, cioè la retribuzione che gli versa la sua società olandese, è assoggettato ad imposta esclusivamente nei Paesi Bassi.

15 In Belgio, Stato dove risiede, il signor Asscher è assoggettato ad imposta per il restante suo reddito. Il reddito che egli percepisce nei Paesi Bassi è esente da imposta ma, in applicazione della seconda frase dell' art. 24, n. 2, primo comma, della convenzione sopra menzionata, il Belgio è legittimato a tener conto del reddito esente per fissare l' aliquota delle sue imposte e applicare così la clausola di progressività.

16 Sul piano della previdenza sociale, la situazione del signor Asscher è la seguente.

17 Il signor Asscher è stato iscritto al regime olandese delle assicurazioni sociali generali fino al trasferimento della sua residenza in Belgio, nel maggio 1986. Da allora, egli non è più stato assoggettato all' obbligo di versare contributi per le assicurazioni sociali generali dei Paesi Bassi ed è stato assoggettato esclusivamente alla normativa belga in materia di previdenza sociale. Al momento dei fatti, egli era obbligatoriamente soggetto in Belgio alle assicurazioni sociali del regime dei lavoratori autonomi.

18 Nel giugno 1990, periodo retributivo di cui trattasi nella causa a qua, è stata applicata l' aliquota del 25%, per quanto riguarda il primo scaglione di imposta, sulla retribuzione percepita dal signor Asscher nei Paesi Bassi.

19 In seguito al rigetto del reclamo che egli aveva presentato contro la trattenuta fiscale effettuata sulla sua retribuzione di giugno 1990, il signor Asscher ha presentato un ricorso dinanzi al Gerechtshof di Amsterdam, ritenendo che l' applicazione dell' aliquota del 25% costituisse, in generale, una discriminazione indiretta basata sulla cittadinanza, incompatibile con gli artt. 7 e 48 del Trattato CEE, divenuti gli artt. 6 e 48 del Trattato CE.

20 Nella sua decisione 13 aprile 1992, il Gerechtshof ha respinto l' argomento relativo alla discriminazione. Esso ha osservato che, anteriormente al 1 gennaio 1990, un contribuente quale l' interessato, non tenuto a versare contributi per le assicurazioni sociali generali (in prosieguo: il "contribuente che non versa contributi"), pagava l' imposta sulla retribuzione e sul reddito alla stessa aliquota di un contribuente tenuto a versare i contributi per le assicurazioni sociali generali (in prosieguo: il "contribuente che versa contributi"), il quale tuttavia poteva detrarre i contributi dalla sua base imponibile.

21 Secondo il Gerechtshof, per il contribuente che versa contributi, la diminuzione generale delle aliquote che è entrata in vigore il 1 gennaio 1990 ha avuto come contropartita la soppressione della deducibilità dall' imponibile dei contributi per le assicurazioni sociali generali. Questo svantaggio non ha per contro colpito i contribuenti che non versano contributi. Secondo il Gerechtshof, senza l' applicazione ai contribuenti che non versano contributi di un' aliquota di imposta maggiorata, la riduzione generale delle aliquote avrebbe rappresentato per loro un vantaggio ingiustificato rispetto agli altri contribuenti. Esso ha quindi ritenuto obiettivamente giustificata l' introduzione, nell' ambito della riforma tributaria, di aliquote di imposta diverse a seconda che il contribuente versi o meno contributi.

22 Il signor Asscher ha presentato un ricorso per cassazione contro questa sentenza.

23 Nutrendo dubbi sull' interpretazione di talune disposizioni del Trattato CE, lo Hoge Raad ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

"1) Se l' art. 48 del Trattato consenta che uno Stato membro (lo Stato della prestazione lavorativa) assoggetti la retribuzione percepita in tale Stato alle dipendenze di un datore di lavoro ivi stabilito ad un' imposta sui redditi e sui salari sensibilmente più elevata qualora il lavoratore non risieda nello Stato della prestazione lavorativa, ma in un altro Stato membro.

2) Qualora la questione sub 1) debba essere risolta in senso negativo, se la disparità di trattamento sia tuttavia ammessa nel caso in cui il reddito globale del lavoratore, calcolato secondo i criteri dello Stato della prestazione lavorativa, sia composto in maniera tale da essere formato per meno del 90% da redditi che, nel caso di non residenti, possono essere assoggettati all'imposta sui redditi da parte dello Stato della prestazione lavorativa.

3) Se sia legittimo prendere in considerazione, attraverso una disparità di aliquote fiscali nel senso qui considerato, il fatto che il lavoratore non è sottoposto, nello Stato della prestazione lavorativa, ad un prelievo di contributi per le assicurazioni sociali ivi vigenti.

4) Se sia rilevante al riguardo il fatto che il lavoratore sia assoggettato nello Stato di residenza ad un prelievo di contributi per analoghe assicurazioni.

5) Se la soluzione delle questioni di cui sopra differisca a seconda che il lavoratore sia o no cittadino dello Stato della prestazione lavorativa".

24 Al fine di precisare la situazione giuridica in cui si trova il signor Asscher relativamente alle disposizioni del Trattato in materia di libera circolazione delle persone, occorre, in via preliminare, qualificare la natura dell'attività economica che egli esercita.

25 Secondo la costante giurisprudenza della Corte, si deve considerare come "lavoratore" ai sensi dell'art. 48 del Trattato chiunque eserciti attività reali ed effettive, ad esclusione di attività talmente ridotte che si presentano come puramente marginali e accessorie. La caratteristica essenziale del rapporto di lavoro è, secondo questa giurisprudenza, la circostanza che una persona fornisca, per un certo periodo di tempo, a favore di un'altra e sotto la direzione di quest'ultima, prestazioni in contropartita delle quali riceva una retribuzione (sentenza 3 luglio 1986, causa 66/85, Lawrie-Blum, Racc. pag. 2121, punto 17).

26 Il signor Asscher, essendo nei Paesi Bassi il direttore di una società di cui è l'unico azionista, non esercita la sua attività nell'ambito di un rapporto di subordinazione, di modo che egli non può essere considerato come un "lavoratore" ai sensi dell'art. 48 del Trattato, ma va ritenuto una persona che esercita un'attività autonoma ai sensi dell'art. 52 del Trattato.

27 Per quanto riguarda l'attività del signor Asscher in Belgio, è sufficiente constatare che dal fascicolo messo a disposizione della Corte risulta, senza che ciò sia stato contestato dalle parti, che l'attività professionale che egli esercita in tale Stato deve anch'essa essere considerata come un'attività autonoma.

28 Occorre quindi esaminare la compatibilità con l'art. 52 del Trattato, e non con l'art. 48, di una normativa quale quella della fattispecie.

29 In ogni caso occorre precisare che, secondo la sentenza 20 maggio 1992, causa C-106/91, Ramrath (Racc. pag. I-3351, punto 17), il raffronto tra gli artt. 48 e 52 del Trattato mostra come essi siano basati sugli stessi principi per quanto riguarda sia l'ingresso ed il soggiorno nel territorio degli Stati membri delle persone rientranti nella sfera di applicazione del diritto comunitario sia il divieto di qualsiasi discriminazione nei loro confronti in base alla cittadinanza. Lo stesso vale per quanto riguarda l'esercizio, sul territorio degli Stati membri, di un'attività economica da parte di persone che rientrano nella sfera di applicazione del diritto comunitario.

30 E' alla luce di queste considerazioni che occorre risolvere le questioni poste dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi.

Sulla quinta questione pregiudiziale

31 Con la quinta questione pregiudiziale, che occorre esaminare in primo luogo, il giudice nazionale chiede in sostanza se un cittadino di uno Stato membro che esercita un'attività autonoma in un altro Stato membro, dove risiede, possa invocare l'applicazione delle disposizioni dell'art. 52 del Trattato nei confronti del suo Stato di origine, nel cui territorio egli esercita un'altra attività autonoma.

32 Secondo una giurisprudenza costante, se le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento non sono applicabili a situazioni puramente interne di uno Stato membro, tuttavia la portata dell'art. 52 del Trattato non può essere definita in modo da escludere dai vantaggi del diritto comunitario i cittadini di un determinato Stato membro, qualora questi, per il loro comportamento, si trovino, rispetto al loro Stato di origine, in una situazione analoga a quella di tutti gli altri soggetti che fruiscono dei diritti e delle libertà garantiti dal Trattato (v., in tal senso, sentenze 7 febbraio 1979, causa 115/78, *Knoors*, Racc. pag. 399, punto 24; 3 ottobre 1990, causa C-61/89, *Bouchoucha*, Racc. pag. I-3551, punto 13; 31 marzo 1993, causa C-19/92, *Kraus*, Racc. pag. I-1663, punto 15; e 23 febbraio 1994, causa C-419/92, *Scholz*, Racc. pag. I-505).

33 Nella fattispecie, prima del 1986, il signor Asscher esercitava un'attività economica in Belgio a partire dai Paesi Bassi, suo Stato di origine. Inoltre, dopo il trasferimento della sua residenza in Belgio, nel maggio 1986, egli ha continuato l'esercizio di un'attività economica al tempo stesso nei Paesi Bassi ed in Belgio, e questa doppia attività economica incide direttamente sul calcolo per l'esercizio 1990 della sua imposta sul reddito nei Paesi Bassi, che costituisce oggetto della causa principale. Occorre quindi osservare che il signor Asscher ha fatto uso dei diritti e delle libertà riconosciute dal Trattato e che è legittimato ad avvalersi delle corrispondenti disposizioni di quest'ultimo.

34 Di conseguenza occorre risolvere la quinta questione pregiudiziale nel senso che un cittadino di uno Stato membro che esercita un'attività autonoma in un altro Stato membro, dove risiede, può invocare l'applicazione delle disposizioni dell'art. 52 del Trattato nei confronti del suo Stato di origine, nel cui territorio esercita un'altra attività autonoma, quando, a causa dell'esercizio di un'attività economica in uno Stato membro diverso dal suo Stato di origine, egli si trova nei confronti di quest'ultimo in una situazione analoga a quella di qualsiasi altro soggetto che faccia valere, nei confronti dello Stato ospitante, i diritti e le libertà garantiti dal Trattato.

Sulla prima e seconda questione pregiudiziale

35 Con la prima e la seconda questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice nazionale chiede in sostanza se l'art. 52 del Trattato debba essere interpretato nel senso che si oppone a che uno Stato membro applichi ad un cittadino comunitario che esercita un'attività autonoma nel suo territorio e parallelamente un'altra attività autonoma in un altro Stato membro, dove risiede, un'aliquota di imposta sul reddito più elevata rispetto a quella che si applica ai residenti che esercitano la stessa attività. Il giudice nazionale chiede poi se sulla soluzione di tale questione incida la circostanza che il reddito globale del contribuente sia composto per meno del 90% da redditi che possono essere presi in conto, ai fini dell'imposta sul reddito, dallo Stato in cui questi lavora senza risiedervi.

36 Per risolvere tali questioni, occorre innanzi tutto rilevare che, se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, tuttavia questi ultimi devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario astenendosi quindi da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza (v. sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*, Racc. pag. I-225, punti 21 e 26; e 11 agosto 1995, causa C-80/94, *Wielockw*, Racc. pag. I-2493, punto 16).

37 Occorre constatare che la normativa di cui trattasi nella causa principale si applica indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente interessato.

38 Tuttavia, una normativa nazionale di questo tipo, che prevede una distinzione basata, in particolare, sul criterio della residenza nel senso che l' aliquota dell' imposta sulle retribuzioni e sul reddito applicabile a taluni non residenti è superiore a quella che viene applicata ai contribuenti residenti ed equiparati, rischia di operare principalmente a danno dei cittadini di altri Stati membri. Infatti, i non residenti nella maggior parte dei casi non sono neanche cittadini. Occorre aggiungere che una normativa del tipo di quella di cui trattasi nella causa principale può tanto più riguardare in via principale cittadini di altri Stati in quanto, oltre al criterio della residenza, viene applicato il criterio relativo alla composizione del reddito globale, che deve provenire, almeno al 90%, dai Paesi Bassi.

39 Alla luce di quanto sopra esposto, l' applicazione ai contribuenti non residenti che percepiscono meno del 90% del loro reddito globale nei Paesi Bassi, condizione che si presume soddisfatta se essi non versano contributi per le assicurazioni sociali generali, di un' aliquota di imposta sulla retribuzione e sul reddito superiore a quella che viene applicata ai contribuenti residenti ed equiparati può costituire una discriminazione indiretta basata sulla cittadinanza.

40 Occorre poi rilevare che, in forza di una giurisprudenza costante, una discriminazione consiste nell' applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell' applicazione della stessa norma a situazioni diverse (sentenza Wielockx, sopra menzionata, punto 17).

41 Ora, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti in un dato Stato non sono di regola analoghe, in quanto presentano differenze oggettive per quanto attiene sia alla fonte dei redditi sia alla capacità contributiva personale o ancora alla presa in considerazione della situazione personale e familiare (sentenza Wielockx, citata, punto 18, che menziona la sentenza Schumacker, sopra menzionata, punti 31 e seguenti).

42 Occorre tuttavia precisare che, in presenza di un vantaggio fiscale il cui godimento viene rifiutato ai non residenti, una disparità di trattamento tra queste due categorie di contribuenti può essere qualificata come una discriminazione ai sensi del Trattato quando non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento su tale punto tra le due categorie di contribuenti (v., in tal senso, sentenza Schumacker, punti 36-38).

43 Così, trattandosi di agevolazioni fiscali collegate alla presa in considerazione della situazione personale e familiare, il fatto che uno Stato membro ne rifiuti il godimento al contribuente che lavora sul suo territorio senza risiedervi mentre lo concede al contribuente residente è, secondo la giurisprudenza della Corte, discriminatorio qualora il non residente percepisca la totalità o la quasi totalità del suo reddito globale in questo Stato, poiché il reddito percepito nello Stato di residenza non è sufficiente per consentire che sia presa in considerazione la sua situazione personale e familiare. Queste due categorie di contribuenti si trovano allora in una situazione analoga relativamente alla presa in considerazione di questa situazione personale e familiare (sentenza Schumacker, sopra menzionata, punti 36-38).

44 Invece, per quanto riguarda il contribuente non residente che non percepisce la totalità o la quasi totalità del suo reddito nello Stato in cui lavora senza risiedervi, il rifiuto di tali agevolazioni da parte dello Stato di occupazione può essere giustificato, poiché agevolazioni analoghe sono concesse nello Stato di residenza, al quale incombe, in forza del diritto tributario internazionale, tale presa in considerazione della situazione personale e familiare.

45 Nella fattispecie, la disparità di trattamento è costituita dal fatto che ai non residenti che percepiscono nei Paesi Bassi meno del 90% del loro reddito globale viene applicata sul primo scaglione un' aliquota d' imposta del 25%, mentre i residenti nei Paesi Bassi che ivi esercitano la

stessa attività economica beneficiano dell' aliquota del 13% sul primo scaglione d' imposta, anche se percepiscono in tale Stato meno del 90% del loro reddito globale.

46 Secondo il governo dei Paesi Bassi l' aliquota di imposta superiore mira a compensare l' applicazione della progressività dell' imposta alla quale sfuggirebbero taluni non residenti a causa del loro obbligo fiscale limitato al reddito percepito nei Paesi Bassi.

47 Occorre precisare al riguardo che, in applicazione dell' art. 24, n. 2, primo comma, della convenzione, che segue il modello dell' art. 23 A, nn. 1 e 3, della convenzione tipo dell' OCSE (metodo dell' esenzione con riserva di progressività), il reddito percepito nello Stato in cui il contribuente esercita la sua attività economica senza risiedervi viene assoggettato ad imposta esclusivamente in tale Stato ed è esonerato da imposta dallo Stato di residenza. Quest' ultimo rimane tuttavia legittimato a prenderlo in considerazione per calcolare l' importo dell' imposta sul restante reddito del contribuente interessato al fine in particolare di applicare la regola della progressività.

48 Il fatto di essere non residente non consente quindi di sfuggire, nelle circostanze della fattispecie, all' applicazione della regola della progressività. Le due categorie di contribuenti si trovano quindi in una situazione analoga relativamente a tale regola.

49 Alla luce di quanto esposto, il fatto di applicare a taluni non residenti un' aliquota d' imposta sul reddito più elevata di quella che si applica ai residenti ed equiparati costituisce una discriminazione indiretta vietata dall' art. 52 del Trattato.

50 Occorre poi accertare se esista un' eventuale giustificazione di tale discriminazione.

51 Innanzi tutto, secondo il governo dei Paesi Bassi, una diversità di aliquota d' imposta tra i contribuenti non residenti e che non versano contributi, da un lato, e i contribuenti residenti ed equiparati, dall' altro, è giustificata dalla necessità di evitare che la pressione fiscale che grava sui primi sia notevolmente più lieve di quella che grava sui secondi. Senza l' applicazione di un' aliquota maggiorata, i contribuenti non residenti e che non versano contributi beneficerebbero, a suo parere, di un' agevolazione fiscale rispetto ai residenti ed equiparati, per i quali la soppressione della deducibilità dei contributi sociali ha comportato un aumento del reddito imponibile ed un corrispondente accrescimento dell' imposta.

52 Un tale argomento non può essere accolto.

53 Occorre rilevare che la presunta agevolazione per questi non residenti, se esiste, deriva dalla decisione del legislatore dei Paesi Bassi di sopprimere la deducibilità dei contributi sociali e, per sua natura, riguarda solo i contribuenti che sono obbligati a pagarli, il che, secondo il governo dei Paesi Bassi, favorisce coloro che non sono tenuti a pagare questi contributi nei Paesi Bassi. Una tale circostanza non può dar luogo ad una compensazione fiscale a carico di questi ultimi perché ciò sarebbe come assoggettarli a sanzione per il fatto di non pagare contributi sociali nei Paesi Bassi.

54 Ad ogni modo, delle due cose l' una. O il signor Asscher è regolarmente iscritto al solo regime belga di previdenza sociale e non si può assoggettarlo a sanzione, mediante una compensazione fiscale, per il fatto che non versa contributi sociali nei Paesi Bassi. O il signor Asscher dovrebbe essere iscritto esclusivamente o congiuntamente al regime di previdenza sociale dei Paesi Bassi, il che consentirebbe a questi ultimi di chiedergli contributi e avrebbe per effetto di escluderlo dalla "tabella estera", come è indicato al punto 8 della presente sentenza. Ne deriva quindi che l' iscrizione o meno all' uno o all' altro dei regimi nazionali di previdenza sociale non può, in nessuna delle due situazioni considerate, giustificare l' applicazione ai non residenti di un' aliquota d' imposta maggiorata.

55 In secondo luogo, occorre accertare se la differenza di aliquota sia giustificata dalla necessità di assicurare la coerenza fiscale dello Stato membro interessato, come hanno sostenuto sia lo Staatssecretaris van Financiën, nell' ambito del procedimento dinanzi al giudice nazionale, sia il governo francese.

56 La Corte ha infatti dichiarato, nelle sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann (Racc. pag. I-249), e causa C-300/90, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-305), che la necessità di preservare la coerenza del regime fiscale può giustificare una normativa tale da limitare la libera circolazione dei lavoratori all' interno della Comunità.

57 Tale non è tuttavia il caso nella fattispecie.

58 Nelle cause sopra menzionate esisteva un nesso diretto tra la deducibilità dei contributi e l' assoggettamento ad imposta degli importi dovuti dagli assicuratori in esecuzione dei contratti di assicurazione contro la vecchiaia e il decesso, nesso che occorreva mantenere al fine di salvaguardare la coerenza del sistema fiscale in causa. Infatti, in tale caso, al contribuente veniva offerta la scelta tra, da un lato, la deducibilità dei premi assicurativi con tassazione dei capitali e delle rendite alla scadenza del contratto e, dall' altro, la non deducibilità dei premi, ma esentando dall' imposta i capitali e le rendite percepiti alla scadenza del contratto.

59 Nella fattispecie, invece, non esiste un simile nesso diretto tra, da un lato, a livello fiscale, l' applicazione di un' aliquota d' imposta maggiorata al reddito di taluni non residenti che percepiscono meno del 90% del loro reddito globale nei Paesi Bassi e, dall' altro, la mancata riscossione di contributi sociali di cui beneficia la parte del reddito di questi non residenti prodotta nei Paesi Bassi.

60 Infatti, l' applicazione di un' aliquota d' imposta maggiorata non dà luogo ad alcuna tutela sociale. D' altra parte, la mancata iscrizione al regime olandese di previdenza sociale e, di conseguenza, la mancata riscossione di contributi sociali sul reddito, percepito nei Paesi Bassi, di taluni non residenti possono, se sono fondate, solo derivare dall' applicazione, in materia di determinazione della normativa applicabile, del sistema generale e vincolante del regolamento (CEE) del Consiglio 14 giugno 1971, n. 1408, relativo all' applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati e ai loro familiari che si spostano all' interno della Comunità (GU L 149, pag. 2), e hanno come corollario, in via di principio, in applicazione delle stesse disposizioni, l' iscrizione al solo regime di previdenza sociale dello Stato di residenza dove essi esercitano una parte della loro attività professionale.

61 A tale riguardo, la giurisprudenza della Corte, secondo cui gli Stati membri non dispongono della facoltà di determinare quando debba applicarsi la propria legislazione o quella di un altro Stato membro, poiché essi sono tenuti ad osservare le disposizioni di diritto comunitario vigente (v. sentenze 23 settembre 1982, causa 276/81, Kuijpers, Racc. pag. 3027, punto 14; 12 giugno 1986, causa 302/84, Ten Holder, Racc. pag. 1821, punto 21; e 10 luglio 1986, causa 60/85, Luijten, Racc. pag. 2365, punto 14), si oppone a che uno Stato membro miri in realtà, mediante misure fiscali, a compensare la mancata iscrizione al suo regime di previdenza sociale e la

mancata riscossione dei contributi.

62 In considerazione delle osservazioni che precedono, occorre risolvere le prime due questioni dichiarando che l' art. 52 del Trattato dev' essere interpretato nel senso che si oppone a che uno Stato membro applichi ad un cittadino di uno Stato membro che esercita un' attività autonoma nel suo territorio e contemporaneamente un' altra attività autonoma in un altro Stato membro, dove risiede, un' aliquota d' imposta sul reddito superiore a quella che si applica ai residenti che esercitano la stessa attività, qualora tra questi contribuenti e quelli residenti ed equiparati non vi sia alcuna differenza obiettiva di situazione che possa giustificare una tale disparità di trattamento.

Sulla terza e quarta questione pregiudiziale

63 La terza e la quarta questione sono già state risolte nell' ambito dell' esame delle eventuali giustificazioni della discriminazione (v., in particolare, punti 53 e 54, nonché i punti 59-61).

64 Di conseguenza, occorre rispondere allo Hoge Raad dei Paesi Bassi che l' art. 52 del Trattato si oppone a che uno Stato membro tenga conto, mediante un' aliquota maggiorata d' imposta sul reddito, del fatto che, a causa delle disposizioni pertinenti in materia di determinazione della legislazione sociale applicabile del regolamento n. 1408/71, il contribuente non è soggetto all' obbligo di versare contributi al regime previdenziale nazionale. La circostanza che il contribuente sia iscritto al regime di previdenza sociale del suo Stato di residenza, che risulta anche dal regolamento n. 1408/71, non è pertinente al riguardo.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

65 Le spese sostenute dai governi tedesco, belga, francese, olandese 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 (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi con ordinanza 23 marzo 1994, dichiara:

1) Un cittadino di uno Stato membro che esercita un' attività autonoma in un altro Stato membro, dove risiede, può invocare l' applicazione delle disposizioni dell' art. 52 del Trattato CE nei confronti del suo Stato di origine, nel cui territorio esercita un' altra attività autonoma, quando, a causa dell' esercizio di un' attività economica in uno Stato membro diverso dal suo Stato di origine, egli si trova nei confronti di quest' ultimo in una situazione analoga a quella di qualsiasi altro soggetto che faccia valere, nei confronti dello Stato ospitante, i diritti e le libertà garantiti dal Trattato.

2) L' art. 52 del Trattato dev' essere interpretato nel senso che si oppone a che uno Stato membro applichi ad un cittadino di uno Stato membro che esercita un' attività autonoma nel suo territorio e

contemporaneamente un' altra attività autonoma in un altro Stato membro, dove risiede, un' aliquota d' imposta sul reddito superiore a quella che si applica ai residenti che esercitano la stessa attività, qualora tra questi contribuenti e quelli residenti ed equiparati non vi sia alcuna differenza obiettiva di situazione che possa giustificare una tale disparità di trattamento.

3) L' art. 52 del Trattato si oppone a che uno Stato membro tenga conto, mediante un' aliquota maggiorata d' imposta sul reddito, del fatto che, a causa delle disposizioni pertinenti in materia di determinazione della normativa previdenziale applicabile del regolamento (CEE) del Consiglio 14 giugno 1971, n. 1408, relativo all' applicazione di regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati e ai loro familiari che si spostano all' interno della Comunità, il contribuente non è soggetto all' obbligo di versare contributi al regime previdenziale nazionale. La circostanza che il contribuente sia iscritto al regime di previdenza sociale del suo Stato di residenza, che risulta anche dal regolamento n. 1408/71, non è pertinente al riguardo.