

Causa C-152/03

Hans-Jürgen Ritter-Coulais

e

Monique Ritter-Coulais

contro

Finanzamt Germersheim

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof)

«Normativa fiscale — Imposte sul reddito — Art. 48 del Trattato CEE (divenuto art. 48 del Trattato CE, a sua volta divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE) — Normativa nazionale che limita la rilevanza delle perdite di reddito da locazione relative a beni immobili situati nel territorio di un altro Stato membro»

Conclusioni dell'avvocato generale P. Léger, presentate il 1° marzo 2005

Sentenza della Corte (Grande Sezione) 21 febbraio 2006

Massime della sentenza

Libera circolazione delle persone — Lavoratori — Parità di trattamento

[Trattato CEE, art. 48 (divenuto art. 48 del Trattato CE, a sua volta divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE)]

L'art. 48 del Trattato CEE (divenuto art. 48 del Trattato CE, a sua volta divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE) dev'essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale che non permette a persone fisiche che percepiscono redditi da lavoro subordinato in uno Stato membro e che sono ivi fiscalmente residenti di far valere, ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta sui detti redditi in tale Stato, perdite di reddito da locazione relative ad una casa destinata ad abitazione che essi usano come tale a fini personali e che è situata in un altro Stato membro, mentre gli incrementi di reddito da locazione relativi alla detta casa possono, come tali, essere presi in considerazione.

(v. punto 41 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

21 febbraio 2006 (*)

«Normativa fiscale – Imposte sul reddito – Art. 48 del Trattato CEE (divenuto art. 48 del Trattato

CE, a sua volta divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE) – Normativa nazionale che limita la rilevanza delle perdite di reddito da locazione relative a beni immobili situati nel territorio di un altro Stato membro»

Nel procedimento C-152/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con ordinanza 13 novembre 2002, pervenuta in cancelleria il 2 aprile 2003, nella causa tra

Hans-Jürgen Ritter-Coulais,

Monique Ritter-Coulais

e

Finanzamt Germersheim,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans e A. Rosas, presidenti di sezione, dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. S. von Bahr (relatore), J.N. Cunha Rodrigues, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. P. K?ris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet e M. Ileši?, giudici,

avvocato generale: sig. P. Léger,

cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 12 ottobre 2004,

considerate le osservazioni presentate:

- per i sigg. Ritter-Coulais, dal sig. M. Ross, Rechtsanwalt;
- per il governo tedesco, dalla sig.ra A. Tiemann e dal sig. K.-D. Müller, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra C. Jackson, in qualità di agente, assistita dal sig. R. Plender, QC;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. J. Grunwald e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 1o marzo 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 52 del Trattato CEE (divenuto art. 52 CE, a sua volta divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) e 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra i sigg. Ritter-Coulais (in prosieguo: i «coniugi Ritter?Coulais»), da un lato, ed il Finanzamt (Ufficio delle imposte di)

Germersheim, dall'altro, in merito all'imposta sul reddito a cui sono stati assoggettati in Germania per il 1987.

Contesto normativo, causa principale e questioni pregiudiziali

3 I coniugi Ritter-Coulais sono stati assoggettati all'imposta in Germania per l'esercizio fiscale 1987 in quanto persone fisiche soggette all'imposta sul cumulo dei loro redditi, in conformità al § 1, n. 3, della legge relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz), nella versione applicabile nel 1987 (in prosieguo: l'«EStG 1987»). Essi percepivano nel detto Stato membro redditi da lavoro in qualità di professori di liceo, ma abitavano in una casa unifamiliare situata in Francia, di cui erano proprietari. Risulta che, all'epoca, il sig. Ritter-Coulais aveva la cittadinanza tedesca e la sig.ra Ritter-Coulais possedeva la doppia cittadinanza franco-tedesca.

4 Ai sensi del § 32 b, n. 2, punto 2, dell'EStG 1987, i coniugi Ritter-Coulais hanno chiesto che si tenesse conto dei «redditi negativi» (perdite di reddito) che risultavano dall'uso a fini personali della loro casa destinata ad abitazione per il calcolo dell'aliquota delle imposte di cui essi erano debitori per il detto esercizio fiscale.

5 I detti «redditi negativi» sono redditi relativi al godimento di beni immobili che sono soggetti ad imposizione soltanto nello Stato in cui tali beni sono situati, vale a dire, nella causa principale, in Francia, in conformità all'art. 3, n. 1, della convenzione tra la Repubblica francese e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni e stabilire le norme di reciproca assistenza amministrativa e giuridica in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, nonché in materia di tasse di esercizio e di contributi fondiari, firmata a Parigi il 21 luglio 1959, come modificata dall'atto aggiuntivo 9 giugno 1969 (in prosieguo: la «convenzione fiscale franco-tedesca»).

6 L'art. 20, n. 1, lett. a), della convenzione fiscale franco-tedesca prevede tuttavia che tale circostanza non limiti il diritto della Repubblica federale di Germania di tener conto di tali redditi al momento della determinazione dell'aliquota delle imposte dovute in questo Stato membro.

7 In tal senso, in conformità al § 32 b, nn. 1 e 2, dell'EStG 1987, l'amministrazione fiscale tedesca prende in considerazione, per il calcolo dell'aliquota delle imposte, i redditi di fonte straniera. Quanto al § 2 a, n. 1, prima frase, punto 4, della medesima legge, esso prevede tuttavia che, in mancanza di incrementi di reddito provenienti dalla locazione di un bene immobile situato in altro Stato membro, non si deve tener conto delle perdite di reddito della stessa natura provenienti dallo stesso Stato né per la determinazione dell'imponibile fiscale né per il calcolo dell'aliquota delle imposte.

8 I coniugi Ritter-Coulais hanno presentato reclamo al Finanzamt Germersheim diretto a far sì che l'aliquota delle imposte dovute per l'esercizio fiscale 1987 fosse calcolata tenendo conto delle perdite di reddito relative a tale esercizio. Poiché tale reclamo è stato respinto e il giudice di primo grado ha confermato la posizione dell'amministrazione fiscale, essi hanno proposto, di conseguenza, un ricorso in cassazione («Revision»), dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale).

9 Quest'ultimo si chiede se, per quanto riguarda i contribuenti soggetti ad imposizione in Germania, il trattamento differenziato delle perdite di reddito che risultano dal godimento di immobili, a seconda che questi siano situati in Germania o nel territorio di un altro Stato membro, sia compatibile con il diritto comunitario, e in particolare con la libertà di stabilimento e la libera circolazione dei capitali.

10 In tale contesto, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la circostanza che una persona fisica fiscalmente residente in Germania, che ivi realizzi redditi derivanti da lavoro subordinato, non possa dedurre, in sede di determinazione dei redditi in Germania, perdite da locazione o affitto avvenute in un altro Stato membro sia in contrasto con gli artt. 43 CE e 56 CE.

2) In caso di soluzione negativa della predetta questione: se la circostanza che le perdite menzionate non possano essere prese in considerazione neppure in applicazione del cosiddetto “negativ Progressionsvorbehalt” (clausola di cumulo fittizio negativo dei redditi) sia in contrasto con gli artt. 43 CE e 56 CE».

Sulla prima questione

11 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede se le norme del Trattato relative alla libertà di stabilimento e alla libera circolazione dei capitali ostino ad una normativa nazionale come quella di cui alla causa principale. Tale giudice rileva che la detta normativa non permette a persone fisiche che si trovino nella situazione dei coniugi Ritter-Coulais, i quali percepiscono redditi da lavoro subordinato in uno Stato membro e sono ivi fiscalmente residenti, di dedurre dalla base di calcolo delle imposte da loro dovute in questo Stato membro le perdite di reddito relative ad una casa destinata ad abitazione che essi usano come tale a fini personali e che è situata in un altro Stato membro.

12 Orbene, risulta dall'ordinanza di rinvio che i coniugi Ritter-Coulais hanno chiesto al Finanzamt Germersheim, nell'ambito della controversia principale, di poter tener conto delle perdite di reddito da locazione relative all'esercizio fiscale 1987 non per la determinazione della base imponibile relativa a quest'ultimo, ma unicamente per il calcolo dell'aliquota d'imposta applicabile, situazione oggetto della seconda questione sollevata nella domanda di pronuncia pregiudiziale.

13 A tale riguardo, risulta da giurisprudenza costante che la procedura istituita dall'art. 234 CE costituisce uno strumento di cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali (vedi, in particolare, sentenze 16 luglio 1992, causa C-343/90, Lourenço Dias, Racc. pag. I-4673, punto 14; 12 giugno 2003, causa C-112/00, Schmidberger, Racc. pag. I-5659, punto 30 e giurisprudenza ivi citata, nonché 18 marzo 2004, causa C-314/01, Siemens e ARGE Telekom, Racc. pag. I-2549, punto 33).

14 Nell'ambito di tale cooperazione, il giudice nazionale investito della controversia, che è il solo ad avere una diretta conoscenza dei fatti della causa principale e che dovrà assumersi la responsabilità della decisione giurisdizionale da emanare, è colui che può meglio valutare, avuto riguardo alle peculiarità del caso di specie, sia la necessità di una decisione pregiudiziale ai fini della pronuncia della propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che egli pone alla Corte (vedi, in particolare, sentenza Lourenço Dias, cit., punto 15, sentenza 22 gennaio 2002, causa C-390/99, Canal Satélite Digital, Racc. pag. I-607, punto 18, sentenza Schmidberger, cit., punto 31, nonché sentenza Siemens e ARGE Telekom, cit., punto 34).

15 Tuttavia, spetta comunque alla Corte, in caso di necessità, esaminare le condizioni in cui è adita dal giudice nazionale al fine di verificare la propria competenza e, in particolare, stabilire se la richiesta interpretazione del diritto comunitario presenti una relazione con la realtà e l'oggetto della controversia nella causa principale, di modo che la Corte non debba esprimere pareri consultivi su questioni generali o teoriche. Quando risulti che la questione posta non è

manifestamente pertinente per la soluzione di tale controversia, la Corte deve dichiarare il non luogo a provvedere (sentenze 16 dicembre 1981, causa 244/80, Foglia, Racc. pag. 3045, punto 21; Lourenço Dias, cit., punto 20; Canal Satélite Digital, cit., punto 19; 30 settembre 2003, causa C-167/01, Inspire Art, Racc. pag. I-10155, punti 44 e 45, nonché Siemens et ARGE Telekom, cit., punto 35).

16 Dato che la controversia sottoposta al giudice del rinvio non riguarda la situazione oggetto della prima questione, vale a dire la determinazione della base imponibile, ma unicamente la situazione che è oggetto della seconda questione, ossia il calcolo dell'aliquota d'imposta applicabile, una risposta alla prima questione non è rilevante ai fini della soluzione della detta controversia.

17 Tenuto conto di quanto precede, non si deve risolvere la prima questione e si deve limitare la risposta della Corte alla seconda questione.

Sulla seconda questione

18 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede se le norme del Trattato relative alla libertà di stabilimento e alla libera circolazione dei capitali ostino ad una normativa nazionale, come quella di cui alla causa principale, che non permette a persone fisiche che percepiscono redditi da lavoro subordinato in uno Stato membro e che sono ivi fiscalmente residenti di far valere, ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta sui detti redditi in tale Stato, perdite di reddito da locazione relative ad una casa destinata ad abitazione che essi usano come tale a fini personali e che è situata in un altro Stato membro.

19 A tale proposito, per quanto riguarda in primo luogo la libertà di stabilimento, occorre ricordare che, in forza di una giurisprudenza costante, essa implica l'accesso alle attività autonome e il loro esercizio (sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Racc. pag. I-2409, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

20 Orbene, la controversia sottoposta al giudice del rinvio riguarda persone fisiche che esercitano un'attività subordinata in quanto professori in un liceo pubblico tedesco, che chiedono vengano prese in considerazione, allo scopo dell'assoggettamento ad imposta dei loro redditi in Germania, perdite di reddito da locazione relative alla loro casa destinata ad abitazione, situata in Francia.

21 Ne deriva che un'interpretazione delle norme del Trattato relative alla libertà di stabilimento non presenta alcuna utilità per la soluzione della controversia principale.

22 Per quanto riguarda in secondo luogo la libera circolazione dei capitali, occorre rilevare che l'omessa considerazione, ai fini dell'imposta sui redditi percepiti in Germania, di perdite di reddito da locazione relative ad una casa situata in Francia è una situazione che, a priori e allo stato attuale del diritto comunitario, può rientrare nel campo di applicazione della libera circolazione dei capitali, in forza dell'art. 56 CE.

23 Orbene, la causa principale riguarda l'esercizio fiscale 1987, vale a dire una situazione di fatto e di diritto anteriore tanto all'introduzione da parte del Trattato UE dell'art. 73 B nel Trattato CE quanto all'adozione e all'entrata in vigore della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato (GU L 178, pag. 5), che ha realizzato la liberalizzazione completa dei movimenti di capitale.

24 Occorre ricordare che l'art. 67, n. 1, del Trattato CEE (divenuto art. 67, n. 1, del Trattato CE, abrogato dal Trattato di Amsterdam) non ha implicato la soppressione delle restrizioni ai

movimenti di capitale, dopo la scadenza del periodo transitorio. Tale soppressione, infatti, è risultata dalle direttive del Consiglio adottate sulla base dell'art. 69 del Trattato CEE (divenuto art. 69 del Trattato CE, a sua volta abrogato dal Trattato di Amsterdam) (vedi sentenze 11 novembre 1981, causa 203/80, Casati, Racc. pag. 2595, punti 8-13, e 14 novembre 1995, causa C-484/93, Svensson e Gustavsson, Racc. pag. I-3955, punto 5).

25 Per quanto riguarda l'esercizio fiscale 1987, la direttiva rilevante era la prima direttiva del Consiglio 11 maggio 1960, per l'applicazione dell'articolo 67 del Trattato (GU 1960, n. 43, pag. 921), come modificata e completata in ultimo dalla direttiva 17 novembre 1986, 86/566/CEE (GU L 332, pag. 22).

26 Questa prima direttiva per l'applicazione dell'art. 67 del Trattato si limitava a prevedere, nel suo art. 1, n. 1, il rilascio da parte degli Stati membri dell'autorizzazione di cambio necessaria per la conclusione o l'esecuzione delle operazioni negoziali e per i trasferimenti tra residenti degli Stati membri, aventi per oggetto alcuni movimenti di capitale menzionati negli allegati della detta direttiva.

27 Pertanto, è evidente che le norme in materia di libera circolazione dei capitali, applicabili alla data dei fatti della controversia principale, vale a dire nel 1987, non ostavano al divieto di prendere in considerazione, per il calcolo dell'aliquota dell'imposta sui redditi imponibili in uno Stato membro, talune perdite di reddito da locazione relative ad una casa situata in un altro Stato membro.

28 La Commissione ritiene che la situazione dei coniugi Ritter-Coulais dovrebbe essere esaminata alla luce del principio della libera circolazione dei lavoratori, enunciato nell'art. 48 del Trattato CEE (divenuto art. 48 del Trattato CE, a sua volta divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE).

29 A tale riguardo, occorre osservare che, anche se il giudice del rinvio ha limitato la propria domanda di pronuncia pregiudiziale all'interpretazione della libertà di stabilimento e della libera circolazione dei capitali, tale circostanza non osta a che la Corte fornisca al giudice nazionale tutti gli elementi interpretativi del diritto comunitario che possano consentirgli di dirimere la controversia sottopostagli, a prescindere dal fatto che detto giudice vi abbia fatto riferimento o meno nel formulare le questioni (vedi, in tal senso, sentenze 12 dicembre 1990, causa C-241/89, SARPP, Racc. pag. I-4695, punto 8; 2 febbraio 1994, causa C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, detta «Clinique», Racc. pag. I-317, punto 7, 4 marzo 1999, causa C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Racc. pag. I-1301, punto 16, e 29 aprile 2004, causa C-387/01, Weigel, Racc. pag. I-4981, punto 44).

30 Si deve pertanto esaminare la normativa nazionale alla luce dell'art. 48 del Trattato.

31 A questo riguardo, occorre ricordare che ogni cittadino comunitario che abbia usufruito del diritto alla libera circolazione dei lavoratori e abbia esercitato un'attività lavorativa in uno Stato membro diverso da quello di residenza, indipendentemente dal suo luogo di residenza e dalla sua cittadinanza, rientra nella sfera di applicazione dell'art. 48 del Trattato (vedi sentenze 12 dicembre 2002, causa C-385/00, De Groot, Racc. pag. I-11819, punto 76, nonché 13 novembre 2003, causa C-209/01, Schilling e Fleck-Schilling, Racc. pag. I-13389, punto 23, e, anche, 7 luglio 2005, causa C-227/03, Van Pommeren-Bourgon diën, Racc. pag. I-6101, punti 19, 44 e 45).

32 Ne deriva che la situazione dei coniugi Ritter-Coulais, che lavoravano in uno Stato membro diverso rispetto a quello in cui si trovava la loro effettiva residenza, rientra nel campo di applicazione dell'art. 48 del Trattato.

33 Inoltre, da una giurisprudenza costante risulta che il complesso delle norme del Trattato relative alla libera circolazione delle persone è volto ad agevolare i cittadini comunitari nell'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura nel territorio della Comunità ed osta ai provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro (sentenze 7 luglio 1992, causa C-370/90, Singh, Racc. pag. I-4265, punto 16; 26 gennaio 1999, causa C-18/95, Terhoeve, Racc. pag. I-345, punto 37; 27 gennaio 2000, causa C-190/98, Graf, Racc. pag. I-493, punto 21, e 15 giugno 2000, causa C-302/98, Sehrer, Racc. pag. I-4585, punto 32, nonché sentenza Schilling et Fleck Schilling, cit., punto 24).

34 A questo proposito, si deve osservare che, anche se la normativa nazionale applicabile, ossia i §§ 32 b, nn. 1 e 2, nonché 2 a, n. 1, prima frase, punto 4, dell'EStG 1987, tiene conto degli incrementi di reddito collegati al godimento delle case situate all'estero per il calcolo dell'aliquota dell'imposta, essa non prende in considerazione, in mancanza di redditi siffatti, le perdite di reddito della medesima natura.

35 Ne deriva che persone le quali, come i coniugi Ritter-Coulais, lavoravano in Germania risiedendo nel contempo nella propria casa situata in un altro Stato membro non avevano, in mancanza di incrementi di reddito, il diritto di far valere le perdite di reddito collegate al godimento della loro casa per la determinazione dell'aliquota dell'imposta sui loro redditi, a differenza delle persone che lavoravano e risiedevano nella propria casa in Germania.

36 Anche se la normativa nazionale in esame non riguarda direttamente i non residenti, questi ultimi sono, più spesso dei residenti, proprietari di una casa situata fuori del territorio tedesco.

37 Ne discende che il trattamento riservato dalla normativa nazionale ai lavoratori non residenti è meno vantaggioso rispetto a quello di cui beneficiano i lavoratori che risiedono in Germania nella propria casa.

38 Di conseguenza, una normativa come quella di cui alla causa principale è, in linea di principio, vietata dall'art. 48 del Trattato.

39 Occorre tuttavia rilevare che il governo tedesco afferma che il trattamento sfavorevole dei contribuenti non residenti è giustificato dalla necessità di garantire la coerenza fiscale del regime nazionale in cui si inserisce il detto regolamento.

40 A questo proposito bisogna constatare che, una volta che il regime fiscale tedesco tiene conto, per determinare l'aliquota d'imposta, degli incrementi di reddito collegati al godimento di una casa destinata ad abitazione situata in un altro Stato membro, nessuna considerazione di coerenza fiscale può essere invocata per giustificare il rifiuto di prendere in considerazione per gli stessi fini le perdite di reddito della medesima natura e provenienti dal medesimo Stato.

41 Alla luce delle osservazioni che precedono, occorre risolvere la seconda questione sollevata dichiarando che l'art. 48 del Trattato dev'essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale, come quella di cui alla causa principale, che non permette a persone fisiche che percepiscono redditi da lavoro subordinato in uno Stato membro e che sono ivi fiscalmente residenti di far valere, ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta sui detti redditi in tale Stato, perdite di reddito da locazione relative ad una casa destinata ad abitazione che essi usano come tale a fini personali e che è situata in un altro Stato membro, mentre gli incrementi di reddito da locazione relativi alla detta casa possono, come tali, essere presi in considerazione.

Sulle spese

42 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Grande Sezione) dichiara:

L'art. 48 del Trattato CEE (divenuto art. 48 del Trattato CE, a sua volta divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE) dev'essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale, come quella di cui alla causa principale, che non permette a persone fisiche che percepiscono redditi da lavoro subordinato in uno Stato membro e che sono ivi fiscalmente residenti di far valere, ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta sui detti redditi in tale Stato, perdite di reddito da locazione relative ad una casa destinata ad abitazione che essi usano come tale a fini personali e che è situata in un altro Stato membro, mentre gli incrementi di reddito da locazione relativi alla detta casa possono, come tali, essere presi in considerazione.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.