Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
LAILA MEDINA
presentate il 9 febbraio 2023 [1]

Causa C-15/22

RF
contro
Finanzamt G

[domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)]

«Rinvio pregiudiziale – Fondo europeo di sviluppo (FES) – Imposta sul reddito – Esenzione concessa a retribuzioni relative a progetti di aiuto allo sviluppo finanziati mediante risorse di bilancio nazionali – Diverso trattamento della retribuzione percepita nell'ambito di un progetto finanziato dal FES – Articolo 63 TFUE – Libera circolazione dei capitali – Articolo 4, paragrafo 4, TFUE – Esercizio di competenze parallele – Articoli 208 e 210 TFUE – Cooperazione allo sviluppo – Obbligo di promuovere le politiche in materia di cooperazione allo sviluppo – Principio di leale cooperazione – Agevolazione dei compiti dell'Unione – Realizzazione degli obiettivi dell'Unione – Effetto diretto»

1. Si pone la questione se, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, gli Stati membri possano trattare in modo diverso la retribuzione delle persone che lavorano nell'ambito di progetti di cooperazione allo sviluppo realizzati in paesi terzi [2] e finanziati dal Fondo europeo di sviluppo (in prosieguo: il «FES») rispetto alla retribuzione percepita per un lavoro nell'ambito di progetti analoghi, finanziati invece con risorse di bilancio nazionali.

2. La presente causa riguarda una prassi amministrativa nazionale tedesca (in prosieguo: la «norma tributaria nazionale di cui trattasi»). Essa prevede un'esenzione dall'imposta sul reddito per le retribuzioni erogate per il lavoro svolto nell'ambito di progetti di aiuto allo sviluppo esteri finanziati per almeno il 75% da un ministero federale responsabile della cooperazione allo sviluppo o da una agenzia privata di proprietà statale attiva nell'ambito degli aiuti allo sviluppo [3] (in prosieguo, congiuntamente: le «risorse di bilancio nazionali»). Tuttavia, la retribuzione di una persona che lavora a un progetto di aiuto finanziato dal FES non beneficia di tale esenzione.

3. Il giudice del rinvio chiede alla Corte di giustizia, in sostanza, se il principio di leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, in combinato disposto con gli articoli 208 e 210 TFUE relativi al settore della cooperazione allo sviluppo, debba essere interpretato nel senso

1 Lingua originale: l'inglese.

2 La cooperazione può assumere diverse forme, ma la «cooperazione allo sviluppo» è solitamente intesa come sinonimo di aiuto ufficiale allo sviluppo.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

che esso osta a che gli Stati membri tassino le retribuzioni percepite in relazione a progetti di aiuto finanziati dal FES, laddove tale esenzione sia concessa per le retribuzioni percepite nell'ambito di un progetto finanziato con risorse di bilancio nazionali. Inoltre, la differenza di trattamento derivante da tale norma tributaria solleva anche la questione se le disposizioni del Trattato in materia di libertà fondamentali debbano essere applicate al caso di specie.

4. Ne consegue che la Corte si trova di fronte al delicato compito di stabilire se le libertà fondamentali e/o il principio di leale cooperazione di cui all'articolo 4, paragrafo 3, TUE siano applicabili nel settore della cooperazione allo sviluppo e, in caso affermativo, in che modo. Si tratta di una questione niente affatto semplice poiché l'Unione e gli Stati membri possono esercitare competenze parallele in tale settore [4]. La presente causa verte altresì su un dibattito complessivo più ampio relativo al trattamento fiscale degli aiuti allo sviluppo e all'efficacia dello stesso [5].

I. Contesto normativo

A. Diritto internazionale

1. Convenzione di Lomé IV

5. La quarta Convenzione ACP-CEE, firmata a Lomé il 15 dicembre 1989, è stata conclusa tra il gruppo di Stati dell'Africa, dei Caraibi e del Pacifico (in prosieguo: i «paesi ACP») e la Comunità economica europea (CEE) (in prosieguo: la «convenzione di Lomé IV») [6]. Tale convenzione è stata approvata da una decisione del Consiglio e della Commissione del 25 febbraio 1991 [7].

6. L'articolo 2 della convenzione di Lomé IV stabilisce che la cooperazione ACP-CEE, «basata su un regime di diritto e sull'esistenza di istituzioni congiunte», si esercita in base ai principi di parità dei partner, rispetto della rispettiva sovranità, mutuo interesse ed interdipendenza, nonché del diritto di ciascuno Stato di determinare le proprie scelte politiche, sociali, culturali ed economiche.

7. L'articolo 9 della medesima convenzione così recita:

«Per migliorare l'efficacia degli strumenti della convenzione, le parti contraenti adottano, nell'ambito delle rispettive competenze, orientamenti, priorità e misure che favoriscano la realizzazione degli obiettivi fissati nella presente convenzione (...)».

4 Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, TFUE, nei settori della cooperazione allo sviluppo e dell'aiuto umanitario, l'Unione ha competenza per condurre azioni e una politica comune, senza che l'esercizio di tale competenza possa avere per effetto di impedire agli Stati membri di esercitare la loro.

5 V., ad esempio, più di recente, «Tax Treatment of Official Development Assistance Hub», varato nel gennaio 2022 dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). V. altresì Dichiarazione di Parigi sull'efficacia degli aiuti, adottata nel 2005 e riaffermata ad Accra nel 2008 in occasione dei forum a livello ministeriale convocati dall'OCSE (disponibile all'indirizzo https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 GU 1991, L 229, pag. 3.

7 91/400/CECA, CEE, GU 1991, L 229, pag. 1.

2. Accordo di Cotonou

8. L'accordo di partenariato tra gli [Stati ACP], da un lato, e la Comunità europea e i suoi Stati membri, dall'altro, firmato a Cotonou il 23 giugno 2000 (in prosieguo: l'«accordo di Cotonou») [8] è stato approvato con decisione 2003/159/CE del Consiglio del 19 dicembre 2002 [9]. Esso è entrato in vigore il 1º aprile 2003 e ha sostituito le vigenti convenzioni di Lomé.

9. L'articolo 2 dell'Accordo di Cotonou stabilisce i principi fondamentali della cooperazione ACP-CE, che sono «basat[i] su un regime di diritto e sull'esistenza di istituzioni congiunte».

10. A termini dell'articolo 3 dell'accordo di Cotonou, «[l]e parti adottano (...) tutte le misure generali o particolari atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dall'accordo e a facilitare il perseguimento dei suoi obiettivi. (...)».

11. L'articolo 70, lettera a), dell'accordo di Cotonou stabilisce che la cooperazione è intesa a sostenere «microprogetti a livello locale che hanno un impatto economico e sociale sulla vita delle popolazioni, rispondono ad un bisogno prioritario espresso e constatato e sono attuati su iniziativa e con la partecipazione attiva delle comunità locali beneficiarie».

12. L'articolo 71 dell'accordo di Cotonou prevede quanto segue:

«1. I microprogetti e le azioni di cooperazione decentrate possono avvalersi delle risorse finanziarie dell'accordo. (...)

2. Partecipa al finanziamento dei microprogetti e della cooperazione decentrata il Fondo europeo per lo sviluppo, il cui contributo non supera di norma i tre quarti del costo totale di ciascun progetto né può superare il limite stabilito nel programma indicativo. La differenza è coperta:

a) dalla comunità locale interessata, nel caso di microprogetti, in forma di contributi in natura, prestazione di servizi o in contanti, a seconda delle sue possibilità;

(...)

c) a titolo eccezionale, dallo Stato ACP interessato, che può concedere un contributo finanziario, ammettere l'uso di attrezzature pubbliche o fornire servizi.

(...)».

B. Diritto dell'Unione

13. I FES sono stati istituiti per finanziare la cooperazione con gli Stati ACP e i paesi e territori d'oltremare, dapprima mediante un allegato al Trattato CEE e, successivamente, mediante accordi interni tra gli Stati membri riuniti in sede di Consiglio. Un FES finanzia qualsiasi progetto o programma che contribuisca allo sviluppo economico, sociale o culturale dei paesi in questione. Ogni FES è stipulato con una durata di diversi anni, in genere cinque, corrispondente alla durata di validità dei vari accordi e convenzioni con cui l'Unione e i suoi Stati membri hanno stabilito il partenariato speciale con gli Stati ACP. Storicamente, i FES non erano finanziati dal

[8] GU 2000, L 317, pag. 3.

[9] GU 2003, L 65, pag. 27.

bilancio generale dell'Unione. Pertanto, sono stati adottati regolamenti finanziari specifici per adempiere gli obblighi derivanti dalle convenzioni internazionali e stabilire, in particolare, il finanziamento del FES [10].

1. Il settimo FES [11]

14. Il 16 luglio 1990, i rappresentanti dei governi degli Stati membri della Comunità economica europea, riuniti in sede di Consiglio, hanno adottato l'accordo interno 91/401/CEE relativo al finanziamento ed alla gestione degli aiuti della Comunità nel quadro della Convenzione di Lomé IV [12]. Con tale accordo, gli Stati membri hanno istituito il settimo FES. Le disposizioni di attuazione di tale accordo interno sono oggetto del regolamento finanziario 91/491/CEE, del 29 luglio 1991, applicabile alla cooperazione per il finanziamento dello sviluppo ai sensi della [convenzione di Lomé] [13].

15. L'ordinatore ha deciso di chiudere i conti del settimo FES il 31 agosto 2008. In mancanza di una base giuridica per la chiusura dei FES, i saldi restanti nonché i relativi contratti e decisioni sono stati trasferiti al nono FES, conformemente alle disposizioni della Parte 3 del regolamento finanziario applicabile al nono FES [14].

2. Il nono FES

16. Dopo l'accordo di Cotonou, è stato adottato l'accordo interno 2000/770/CE tra i rappresentanti dei governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, relativo al finanziamento ed alla gestione degli aiuti della Comunità nel quadro del protocollo finanziario [dell'accordo di Cotonou], nonché alla concessione di un'assistenza finanziaria ai paesi e territori d'oltremare cui si applicano le disposizioni della parte quarta del trattato CE [15]. Le disposizioni di attuazione di tale accordo interno sono oggetto del regolamento finanziario del 27 marzo 2003.

C. Diritto tedesco

17. L'articolo 1, paragrafo 1, prima frase, dell'Einkommensteuergesetz (legge in materia di imposte sul reddito; in prosieguo: l'«EStG»), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale, prevede che le persone fisiche aventi il domicilio o la residenza abituale in Germania siano integralmente soggette all'imposta sul reddito.

18. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, dell'EStG, sono soggetti a imposta sul reddito i redditi da lavoro dipendente percepiti da un soggetto passivo tenuto a corrispondere integralmente l'imposta.

10 A partire dal 2021, i programmi del FES sono stati inclusi nel quadro finanziario pluriennale dell'Unione e quindi soggetti ai regolamenti finanziari dell'Unione allo stesso modo degli altri programmi di finanziamento dell'Unione. V. https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en

11 La decisione di rinvio fa riferimento al settimo e al nono FES. Spetta al giudice del rinvio verificare se siano entrambi applicabili al caso di specie.

12 GU 1991, L 229, pag. 288.

13 GU 1991, L 266, pag. 1.

14 V. bilancio definitivo del settimo, ottavo, nono e decimo FES per l'esercizio 2008 (GU 2009, C 274, pag. 1).

15 GU 2000, L 317, pag. 355.

19. L'articolo 34 c dell'EStG così dispone:

«1) Nel caso di persone soggette illimitatamente a imposta i cui redditi prodotti all'estero siano soggetti, nello Stato in cui tali redditi sono prodotti, a un'imposta corrispondente all'imposta tedesca sul reddito, l'imposta estera liquidata, versata e ridotta in ragione di eventuali somme detraibili è imputata all'importo dell'imposta tedesca sul reddito su di esse gravante per i redditi percepiti in questo Stato;

(...)

5) Le amministrazioni tributarie superiori dei Länder ovvero le amministrazioni tributarie da esse designate possono, di concerto con il Ministero federale delle Finanze, concedere una riduzione, parziale o totale, dell'imposta sui redditi gravante sui redditi esteri, oppure procedere a tassazione forfetaria, qualora ciò risulti opportuno per motivi economici oppure qualora l'applicazione del paragrafo 1 del presente articolo si riveli particolarmente ardua».

20. Il 31 ottobre 1983, il Bundesministerium der Finanzen (Ministero federale tedesco delle finanze, Germania) ha pubblicato una circolare relativa al trattamento fiscale dei redditi da lavoro dipendente per il lavoro all'estero [16] (in prosieguo: la «circolare del Ministero delle Finanze»), indirizzata alle amministrazioni tributarie superiori dei Länder. Essa stabilisce segnatamente, nella sezione I, punto 4, che l'attività svolta all'estero per conto di un appaltatore nazionale in relazione ad aiuti pubblici tedeschi allo sviluppo nel settore della cooperazione tecnica o finanziaria può beneficiare di un'esenzione dall'imposta sul reddito.

21. Secondo la decisione di rinvio, l'amministrazione tributaria tedesca ha inteso l'espressione «aiuti pubblici tedeschi allo sviluppo» nel senso che in essa rientrano unicamente le misure di aiuto allo sviluppo finanziate direttamente con risorse provenienti dal bilancio tedesco, ossia dal Ministero federale responsabile della cooperazione allo sviluppo oppure dal GIZ.

II. Controversia nel procedimento principale e questione pregiudiziale

22. Nel periodo dal 12 aprile 2009 al 31 ottobre 2012, RF ha lavorato come responsabile di progetto per una agenzia di aiuti allo sviluppo con sede in Germania. Essa ha lavorato in Africa nell'ambito del Programma di Microprogetti (PMP) (in prosieguo: il «programma di cui trattasi») sulla base di un contratto a tempo determinato [17]. Il programma era finanziato, in tutto o in parte, con risorse dell'Unione e dei suoi Stati membri, segnatamente nell'ambito del settimo e del nono FES [18].

23. In tale periodo, il luogo di residenza e il centro di interessi di RF erano in Germania, dove essa era quindi soggetta a un'imposizione fiscale illimitata, mentre la sua sede di servizio era in Africa.

24. Poiché l'agenzia di aiuti allo sviluppo ha ritenuto che la retribuzione di RF fosse esente in base alla circolare del Ministero delle Finanze, essa non ha trattenuto l'imposta alla fonte su tale retribuzione per gli esercizi 2011 e 2012 e non ha versato tale imposta all'amministrazione tributaria competente. Secondo il fascicolo presentato alla Corte, a tale società era stato

16 BStBl. 1983 I, pag. 470.

17 La decisione di rinvio non contiene alcuna indicazione sul Paese in questione, ma RF menziona che si trattava della Nigeria (v. paragrafo 6 delle osservazioni scritte).

18 Come già menzionato, spetta al giudice nazionale verificare se il lavoro svolto da RF fosse in relazione sia al settimo che al nono FES.

inizialmente rilasciato un certificato di esenzione, subordinato al rispetto della circolare del ministero delle Finanze. La retribuzione di RF, parimenti, non era tassata in Africa nel luogo di lavoro.

25. L'agenzia di aiuti allo sviluppo è stata sottoposta da parte dell'amministrazione tributaria competente ad accertamento fiscale sulle retribuzioni erogate. Tale amministrazione ha dichiarato che il programma non era stato finanziato dal Ministero federale responsabile della cooperazione allo sviluppo o dal GIZ, ma dal FES. Pertanto, con avvisi di accertamento del 13 febbraio 2014, tale amministrazione ha deciso che la retribuzione di RF doveva essere assoggettata all'imposta sul reddito per il 2011 e il 2012.

26. RF ha presentato opposizione avverso tale decisione all'amministrazione tributaria, la quale l'ha respinta. La suddetta ha quindi presentato ricorso al Finanzgericht Köln (Tribunale tributario, Colonia, Germania), che non ha avuto esito positivo. È contro questa sentenza che RF propone ricorso per cassazione dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) (in prosieguo: il «giudice del rinvio»).

27. Nella decisione di rinvio, il giudice a quo afferma che, sulla base del diritto nazionale, il ricorso è infondato, poiché la retribuzione di RF non era finanziata direttamente da alcuna risorsa del bilancio nazionale e la sua attività all'estero non era quindi legata agli aiuti pubblici tedeschi allo sviluppo. Detto giudice ritiene inoltre che la distinzione operata dall'amministrazione non sia contraria al principio di parità di trattamento, poiché il beneficio fiscale in questione è motivato dal sostegno a determinati settori dell'economia tedesca e, pertanto, è costituzionalmente giustificato.

28. Tuttavia, il giudice del rinvio nutre dubbi sulla compatibilità della normativa in questione con il diritto dell'Unione. Detto giudice sottolinea che, a differenza della causa Petersen [19], la norma tributaria in questione non costituisce una restrizione alla libera circolazione e, in particolare, alla libera circolazione dei lavoratori, poiché nessun lavoratore o datore di lavoro è discriminato per il fatto di provenire da un altro Stato membro.

29. Secondo il giudice del rinvio, la norma tributaria di cui trattasi potrebbe essere contraria al principio di leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE. RF sostiene, al riguardo, che da tale principio e dall'obbligo degli Stati membri di coordinare le loro politiche di sviluppo deriva l'obbligo di far rientrare i progetti finanziati con risorse dell'Unione nell'esenzione fiscale in questione. Tuttavia, il giudice del rinvio dubita che, alla luce delle competenze proprie degli Stati membri in materia di aiuti allo sviluppo, a questi ultimi possa essere vietato di adottare provvedimenti di politica degli aiuti allo sviluppo volti a promuovere il proprio commercio estero. Tale obbligo non discende nemmeno dall'Accordo di Cotonou.

30. Date siffatte circostanze, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 4, paragrafo 3, [TUE] e l'articolo 208 [TFUE] in combinato disposto con l'articolo 210 [TFUE] debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una prassi amministrativa nazionale per cui non ha luogo una rinuncia all'imposizione nei casi in cui un progetto della cooperazione allo sviluppo sia finanziato dal [FES], mentre, a determinate condizioni, si rinuncia all'imposizione della retribuzione percepita dal lavoratore sulla base di un

[19] Sentenza del 28 febbraio 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

rapporto di lavoro in corso relativo ad un'attività connessa agli aiuti pubblici tedeschi allo sviluppo nel settore della cooperazione tecnica o finanziaria, purché finanziata per almeno il 75% dal Ministero federale responsabile della cooperazione allo sviluppo o da una agenzia privata di proprietà statale attiva nell'ambito degli aiuti allo sviluppo».

31. RF, il governo tedesco e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte. Dette parti hanno parimenti svolto osservazioni orali all'udienza tenutasi il 23 novembre 2022.

III. Analisi

A. Osservazioni preliminari

32. In primo luogo, il governo tedesco, senza sollevare formalmente obiezioni sulla questione pregiudiziale, esprime tuttavia dubbi circa la sua ricevibilità. Nelle osservazioni scritte e in udienza detto governo ha, in sostanza, fatto valere che l'esenzione prevista dalla norma tributaria nazionale di cui trattasi richiede necessariamente che il progetto sia finanziato per almeno il 75% da risorse di bilancio nazionali. In altre parole, affinché la norma tributaria sia applicabile, la retribuzione percepita dal dipendente deve derivare da un'attività finanziata per almeno il 75% da tali risorse. Tuttavia, ciò non significa che tale attività sia totalmente esentata, poiché la parte dell'attività non finanziata da tali risorse sarà comunque soggetta a tassazione (vale a dire, fino a un massimo del 25%).

33. Al riguardo occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza [20].

34. A mio avviso, sebbene esistano lacune nel contesto giuridico esposto nella decisione di rinvio, le modalità di funzionamento della norma tributaria nazionale di cui trattasi risultano chiare. In sostanza, il giudice nazionale ha spiegato che tale norma dispone che la retribuzione percepita in relazione a un'attività nel settore dell'assistenza allo sviluppo è esente dall'imposta sul reddito, purché tale attività sia finanziata con fondi provenienti da risorse di bilancio nazionali, mentre è soggetta a imposizione la retribuzione percepita in relazione a una siffatta attività che sia finanziata con fondi del FES. Di conseguenza, sono del parere che la Corte possa fornire al giudice del rinvio elementi di interpretazione del diritto dell'Unione nell'ambito della valutazione della norma tributaria di cui trattasi.

35. In secondo luogo, con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 4, paragrafo 3, TUE, in combinato disposto con l'articolo 208 TFUE e l'articolo 210 TFUE, osti alla norma tributaria nazionale di cui trattasi. Tuttavia, nelle sue osservazioni scritte, la Commissione ha suggerito di inserire nella formulazione della domanda un riferimento esplicito alle libertà fondamentali sancite dai Trattati. Pertanto, con i suoi quesiti scritti, la Corte ha chiesto alle parti di fornire una risposta all'udienza orale in merito alle libertà fondamentali. All'udienza, tanto RF quanto la Commissione hanno sostenuto che la norma tributaria di cui trattasi rientrava nell'ambito delle libertà fondamentali, mentre il governo tedesco ha affermato che queste ultime non si applicavano nel caso di specie.

[20] V., tra l'altro, sentenza dell'8 settembre 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

36. Ricordo che spetta alla Corte, se del caso, riformulare le questioni ad essa deferite. Inoltre, la Corte può ritenere necessario prendere in considerazione norme del diritto dell'Unione alle quali il giudice nazionale non ha fatto riferimento nelle questioni pregiudiziali [21].

37. A tale riguardo, occorre innanzitutto osservare che, nella sua decisione di rinvio, pur menzionando la libertà di circolazione sancita dall'articolo 45 TFUE e le disposizioni dell'accordo di Cotonou, il giudice nazionale giunge alla conclusione che tali disposizioni non ostano alla norma nazionale in questione, poiché RF non è un lavoratore cittadino di un altro Stato membro [22].

38. È importante notare che la domanda di pronuncia pregiudiziale nella causa Petersen [23] riguardava la medesima norma tributaria nazionale, stabilita nella circolare del Ministero delle Finanze, di cui trattasi nel caso di specie. Tuttavia, la Corte ha esaminato un aspetto diverso di tale norma, ossia il luogo di stabilimento del datore di lavoro. Nella causa Petersen, il lavoratore in questione era impiegato presso un datore di lavoro con sede in Danimarca che realizzava un progetto di aiuto allo sviluppo finanziato dall'Agenzia danese per lo sviluppo internazionale. La Corte ha osservato che l'esenzione dall'imposta sul reddito richiede che il datore di lavoro abbia la propria sede legale in Germania e ha stabilito che tale requisito costituisce una restrizione alla libera circolazione dei lavoratori, vietata dall'articolo 45 TFUE [24]. Nel caso di specie, i fatti oggetto del procedimento principale non riguardano lo stesso requisito (che è effettivamente soddisfatto), poiché sia RF che l'agenzia di aiuto allo sviluppo sono stabilite in Germania. In ogni caso, si tratta di una situazione puramente interna rispetto alla libera circolazione dei lavoratori.

39. Tuttavia, vorrei sottolineare che la norma tributaria nazionale in esame tratta i dipendenti in modo diverso anche in base *all'origine dei fondi* forniti per il progetto di aiuto. L'esenzione fiscale viene concessa o rifiutata al dipendente che lavora a un determinato progetto a seconda che tale progetto di cooperazione allo sviluppo sia finanziato direttamente da risorse di bilancio nazionali o da risorse del FES. Pertanto, è opportuno iniziare stabilendo se altre libertà fondamentali possano applicarsi al caso di specie e, in caso affermativo, quale di esse.

B. Rilevanza delle altre libertà fondamentali

40. Per stabilire se una misura nazionale rientra nell'ambito di applicazione di una libertà fondamentale, è chiaro, in base a una giurisprudenza ormai consolidata, che occorre prendere in considerazione l'*oggetto* della legislazione di cui trattasi [25].

41. Per le ragioni precedentemente esposte [26], ritengo che il procedimento principale non possa essere esaminato con riferimento all'articolo 45 TFUE. Tuttavia, il fatto che questa causa riguarda gli effetti della norma tributaria nazionale di cui trattasi sui lavoratori transfrontalieri, ma non il modo in cui essa influisce sul finanziamento dei progetti di aiuto, non esclude l'applicazione delle altre libertà fondamentali, a meno che queste ultime non siano considerate

21 Sentenze del 13 ottobre 2016, M. e S. (C-303/15, EU:C:2016:771, punto 16 e giurisprudenza ivi citata), e del 31 maggio 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, punto 27).

22 Rinvio pregiudiziale, punti 29 e 30. Tuttavia, occorre sottolineare che, pur essendo residente in Germania, RF ha svolto nel Paese terzo di cui trattasi le sue mansioni nell'ambito del programma di aiuti in esame.

23 Sentenza del 28 febbraio 2013, C-544/11, EU:C:2013:124.

24 Ibidem, paragrafi da 39 a 43.

25 V., in particolare, sentenze del 1º luglio 2010, Dijkman e Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punto 26); del 13 novembre 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707; punto 90); e del 21 maggio 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punto 31).

26 V. supra, paragrafo 38.

accessorie rispetto alla libera circolazione dei lavoratori [27]. In alcune situazioni specifiche in cui due libertà fondamentali sono ugualmente importanti ai fini della normativa in questione, la Corte ha persino affermato che tali situazioni riguardano entrambe le libertà fondamentali allo stesso tempo [28]. Secondo la giurisprudenza in materia, tale situazione specifica può verificarsi quando una delle libertà fondamentali non si applica al caso di specie, poiché *tutti gli elementi* della situazione, ai fini di tale libertà, restano in complesso confinati all'interno di un unico Stato membro [29]. Tuttavia, ciò potrebbe non valere ai fini delle altre libertà fondamentali. Ne consegue che la situazione di cui trattasi può essere limitata alla libera circolazione dei lavoratori all'interno di un singolo Stato membro, ma avere un elemento transfrontaliero per quanto riguarda altre libertà.

42. Nel caso di specie, vorrei osservare che una norma tributaria come quella oggetto del procedimento principale ha l'effetto di creare una differenza di trattamento a seconda dell'*origine dei fondi*. Come emerge chiaramente dalla decisione di rinvio, l'esenzione fiscale in questione è concessa in relazione a un'attività di aiuto allo sviluppo all'estero, finanziata da risorse di bilancio nazionali, ma viene rifiutata quando il finanziamento è concesso dal FES. Al riguardo, nella recente sentenza della Grande Sezione nella causa Commissione/Ungheria [30], la Corte ha affermato che la legislazione nazionale che riserva un trattamento diverso alle associazioni e fondazioni stabilite in Ungheria a seconda dell'origine nazionale o «estera» del sostegno finanziario che ricevono ricade nell'articolo 63 TFUE [31]. Pertanto, nel caso di specie, poiché la differenza di trattamento di cui trattasi risiede nell'origine dei fondi, occorre esaminare se e, in caso affermativo, in quale misura una norma tributaria nazionale come quella oggetto del procedimento principale sia in grado di pregiudicare l'esercizio della libera circolazione dei capitali sancita dall'articolo 63 TFUE. Al riguardo, vorrei sottolineare che, per quanto riguarda l'articolo 63 TFUE, dalla costante giurisprudenza della Corte risulta che tale articolo ha *effetto diretto*, per cui può essere invocato dinanzi al giudice del rinvio e comportare l'inapplicabilità delle norme nazionali con esso contrastanti [32].

43. Tenendo conto di siffatto effetto diretto e alla luce delle argomentazioni orali svolte da RF e dalla Commissione, esaminerò innanzitutto se l'articolo 63 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso osta all'applicazione di una norma tributaria di uno Stato membro che prevede l'esenzione dall'imposta sul reddito per la retribuzione percepita da un lavoratore assegnato ad un'attività di aiuto allo sviluppo solo se tale attività è finanziata per almeno il 75% da risorse di bilancio nazionali, ma ha l'effetto di privare il dipendente del beneficio di tale esenzione quando è assegnato a un'attività di detta natura finanziata nella stessa misura da uno dei FES.

27 La Corte ha statuito che, qualora un provvedimento nazionale riguardi simultaneamente due di dette libertà, occorre procedere al suo esame, in linea di principio, con riferimento a una sola delle due libertà qualora si verifichi che, nelle circostanze di cui alla causa principale, una delle due è del tutto secondaria rispetto all'altra e può esserle ricollegata (v., in tal senso, sentenze del 14 ottobre 2004, Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, punto 26 e giurisprudenza ivi citata, e del 17 settembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2010:559, punto 37).

28 V., ad esempio, sentenza dell'11 giugno 2009, X e Passenheim-van Schoot (C-155/08 e C-157/08, EU:C:2009:368, punto 40). È possibile che vi sia una sovrapposizione tra la libertà di stabilimento e la libera circolazione dei capitali, in particolare nel caso delle partecipazioni azionarie e dei dividendi (v., in tal senso, sentenza del 24 maggio 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punti 23 e 24).

29 V., in tal senso, sentenze dell'8 maggio 2013, Libert e a. (C-197/11 e C-203/11, EU:C:2013:288, punto 33 e giurisprudenza ivi citata), e del 15 novembre 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

30 Sentenza del 18 giugno 2020, Commissione/Ungheria (Trasparenza delle associazioni) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 Ibidem, punti 61, 62 e 65.

32 V., in tal senso, sentenza del 14 settembre 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, punto 49).

C. Libera circolazione dei capitali sancita dall'articolo 63 TFUE

1. Ambito di applicazione dell'articolo 63 TFUE

a) Ambito di applicazione territoriale

44. In primo luogo, l'articolo 63 TFUE stabilisce che tutte le restrizioni ai movimenti di capitali *tra* Stati membri, nonché *tra* Stati membri e paesi terzi sono vietate. Il giudice del rinvio dichiara che questo trattamento fiscale differenziato non è discriminatorio ai sensi dei Trattati, poiché l'attività di aiuto allo sviluppo all'estero finanziata direttamente con le risorse dell'Unione non costituisce un finanziamento da parte di un altro Stato membro [33].

45. Al riguardo, vorrei osservare che, nel caso di specie, il finanziamento fornito all'agenzia di aiuto allo sviluppo per svolgere attività di aiuto allo sviluppo all'estero proviene dai FES. Come spiegato ai paragrafi 13 e 16 supra, il finanziamento dei FES è stato adottato mediante accordo interno tra i rappresentanti dei governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, ed è soggetto a regolamenti finanziari. Pertanto, mentre il finanziamento all'agenzia in questione non è fornito direttamente da un altro Stato membro, le spese necessarie per i contributi finanziari della (allora) Comunità erano impegnate direttamente dagli Stati membri [34], che versavano contributi finanziari ai FES. Ad esempio, il bilancio definitivo del nono FES per l'esercizio finanziario 2009 mostra che le risorse del FES sono contributi «ad hoc» degli Stati membri dell'Unione [35]. Aggiungerei che, secondo i regolamenti finanziari, la Commissione «gestisce il FES sotto la propria responsabilità» e nomina, in particolare, l'ordinatore principale e il controllore finanziario del FES [36]. In breve, durante il periodo in esame nel procedimento principale, il FES era di natura intergovernativa ed esulava del bilancio dell'Unione, nonostante la maggior parte delle sue risorse fosse gestita dalla Commissione europea [37].

46. A mio avviso, da questa constatazione si possono trarre le seguenti conclusioni. In primo luogo, qualora il finanziamento fornito alla società in questione provenisse da risorse di bilancio tedesche, la situazione potrebbe essere considerata come una situazione puramente interna. Tuttavia, nella situazione attuale, il finanziamento è fornito da entità esterne, in particolare dal FES, che presenta le caratteristiche di cui sopra [38]. In secondo luogo, il finanziamento fornito dal FES è costituito dai contributi diretti degli Stati membri. È quindi equiparabile a un movimento

33 Punto 30 della domanda di pronuncia pregiudiziale.

34 V. sentenza del 2 marzo 1994, Parlamento/Consiglio (C-316/91, EU:C:1994:76, punto 4). In tale causa, la Corte ha statuito che le spese necessarie per i contributi finanziari della Comunità non rappresentavano spese della Comunità, ma erano impegnate direttamente dagli Stati membri e, pertanto, non facevano parte del bilancio generale delle Comunità europee.

35 V. bilancio definitivo dell'ottavo, nono e decimo FES – Esercizio 2009 (GU 2010, C 310, pag. 1). Tale documento aggiunge che, ogni cinque anni circa, i rappresentanti degli Stati membri si incontrano a livello intergovernativo per decidere l'importo complessivo che sarà assegnato al fondo e per sovrintenderne l'esecuzione. Nel 2009 e nel 2008 è stato chiesto ai 15 Stati membri partecipanti di versare i contributi relativi al nono FES.
Dinanzi alla Corte, la Commissione ha osservato che il settimo FES (1990-1995) ammontava a ECU 10 940 milioni di contributi degli Stati membri (compresa la Germania, fino a ECU 2 840 milioni). Ciò significa che ECU 8 100 [milioni] (74%) del finanziamento sono stati forniti da Stati diversi dalla Germania. La Commissione aggiunge che il nono FES (2000-2007) ha comportato un contributo di EUR 13 800 milioni da parte degli Stati membri e di EUR 1 700 milioni da parte della Banca europea per gli investimenti. La partecipazione della Germania al nono FES non è illustrata dettagliatamente nelle osservazioni della Commissione.

36 V. articoli 9, paragrafo 1, 11 e 13 del regolamento finanziario 91/491 e articoli 1, paragrafo 2, 18 e 27 del regolamento finanziario del 27 marzo 2003 applicabile al nono FES.

37 Vorrei inoltre osservare che, per quanto riguarda il PMP che sembra essere in discussione nella presente causa, i contributi possono essere versati anche dalla comunità locale interessata e, a titolo eccezionale, dallo Stato ACP interessato [v. articolo 71, paragrafo 2, lettere a) e c), dell'accordo di Cotonou].

38 V. supra, paragrafi da 13 a 16, e 45.

di capitali provenienti da *altri Stati membri*. L'elemento transfrontaliero, che rende applicabili le disposizioni del Trattato sulla libera circolazione dei capitali, è costituito dai movimenti di capitali dal FES alla società in questione.

47. Alla luce delle considerazioni che precedono, ritengo che l'ambito di applicazione territoriale della libera circolazione dei capitali di cui all'articolo 63 TFUE debba includere i movimenti di capitale tra un fondo comune estero istituito dagli Stati membri, come il FES, e una società situata in uno degli Stati membri. Ciò implica, nel caso di specie, l'esistenza di un elemento transfrontaliero.

b) Ambito di applicazione materiale

48. Per quanto riguarda l'ambito di applicazione materiale dell'articolo 63 TFUE, se è vero che il Trattato FUE non definisce la nozione di «movimenti di capitali», è altrettanto vero che la giurisprudenza ha fornito numerose indicazioni che permettono di determinarne l'ambito di applicazione. In assenza di tale definizione, la Corte si è spesso basata sull'elenco fornito dal diritto derivato, ossia la nomenclatura dei movimenti di capitali [39]. Nel caso di specie, detta nomenclatura non comprende esplicitamente i finanziamenti erogati dal FES [40]. Tuttavia, tale nomenclatura ha valore meramente indicativo per definire la nozione di movimenti di capitali [41], il che significa che la Corte può ampliare la nozione di capitali al di là dell'accezione «classica» di natura economica [42]. Ad esempio, la Corte ha già dichiarato che le successioni e le donazioni rientrano nella nozione di movimenti di capitali [43]. Così, la Corte ha già applicato la libertà di circolazione dei capitali all'imposta di successione su un legato ricevuto da un'associazione religiosa, che era un'organizzazione senza scopo di lucro [44]. Inoltre, in tale nozione rientrano anche gli investimenti immobiliari relativi all'acquisto di un usufrutto su terreni [45].

49. Sebbene l'accezione economica e quella giuridica del termine «capitale» non siano sempre identiche [46], nel caso di specie non dovrebbe essere affatto controverso affermare che un finanziamento come quello fornito da un fondo a un'agenzia di aiuti allo sviluppo con sede in Germania rientra nella nozione di capitale poiché, fatte salve le verifiche che il giudice del rinvio dovrà effettuare, esso comporta il trasferimento di una somma di denaro a un'agenzia per un progetto di sviluppo realizzato da tale società.

50. Qualora la Corte ritenga che l'espressione «movimenti di capitali» ricomprende tali finanziamenti, la questione successiva sarebbe se essa ricomprende la retribuzione versata da tale società a una persona che lavora a un progetto di aiuti allo sviluppo all'estero. Al riguardo, la Corte deve stabilire se i «movimenti» in questione comportano movimenti tra il FES e l'agenzia dello

39 Nomenclatura definita nell'allegato I della direttiva 88/361/CEE del Consiglio, del 24 giugno 1988, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato [CE] (articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam) (GU 1988, L 178, pag. 5).

40 La Corte può ritenere che si tratti di un'operazione finanziaria ai sensi di detta nomenclatura. Ad esempio, nella sentenza del 31 gennaio 1984, Luisi e Carbone (286/82 e 26/83, EU:C:1984:35), la Corte ha statuito che i movimenti di capitali sono operazioni finanziarie che riguardano essenzialmente la collocazione o l'investimento dell'importo considerato. Perciò, in via di principio, si tratta di operazioni finanziarie, e queste ultime si distinguono dai pagamenti correnti in quanto sono dirette alla costituzione di averi.

41 Sentenza del 6 marzo 2018, SEGRO e Horváth (C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, punto 56 e giurisprudenza ivi citata).

42 Hindelang, S., «Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of Article 56(1) EC», *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*, Oxford, 2009; edizione online, Oxford Academic, 1º settembre 2009, pagg. da 45 a 47.

43 V., in tal senso, sentenze del 26 aprile 2012, van Putten (da C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246, punto 29), e del 16 luglio 2015, Commissione/Francia (C-485/14, non pubblicata, EU:C:2015:506, punto 22).

44 V. sentenza del 10 febbraio 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, punto 23).

45 Sentenza del 6 marzo 2018, SEGRO e Horváth (C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, punto 57).

46 V. supra, nota 41.

Stato membro o tra il FES e il progetto beneficiario sviluppato nello Stato ACP in questione. A mio avviso, la nozione di «movimenti» dovrebbe applicarsi agli «aiuti» complessivamente intesi, ossia al flusso finanziario dal donatore (il FES) al beneficiario, ossia al programma di cui trattasi sviluppato nello Stato ACP in questione [47]. L'impegno degli Stati membri è solo una fase del finanziamento del suddetto programma, che deve rispondere alle esigenze delle comunità locali degli Stati ACP. Pertanto, il termine «movimenti» dovrebbe coprire tutti gli anelli della catena, dal donatore al beneficiario [48]. Poiché esistono incentivi internazionali per ridurre la tassazione nei confronti dei Paesi in via di sviluppo, va da sé che la nozione di «aiuti» comprende *l'intero flusso finanziario* dal FES al beneficiario negli Stati ACP.

51. Di conseguenza, ritengo che la norma tributaria oggetto del procedimento principale, nella misura in cui riguarda i redditi finanziati dal FES e percepiti da un'agenzia in uno Stato membro, debba rientrare nella nozione di «movimenti di capitali» ai sensi dell'articolo 63 TFUE.

c) Ambito di applicazione personale

52. L'ambito di applicazione personale dell'articolo 63 TFUE implica la soluzione di due questioni. In primo luogo, la Corte deve stabilire se tale disposizione si applichi ratione personae a un reddito finanziato dal FES – un fondo pubblico istituito dagli Stati membri in forza di un regolamento finanziario adottato da questi ultimi – ed erogato a un'agenzia di aiuti allo sviluppo stabilita in uno Stato membro e, in secondo luogo, se un dipendente di tale agenzia possa avvalersi di tale libertà fondamentale.

53. L'avvocato generale Mengozzi ha sottolineato che la «natura vera e propria della libera circolazione dei capitali, una libertà connessa piuttosto con l'oggetto delle transazioni che con la qualità delle persone che la esercitano» [49]. Nello stesso senso, la Corte ha già statuito, ad esempio nella sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer [50], che la libera circolazione dei capitali si applicava alle operazioni effettuate da una fondazione riconosciuta di pubblica utilità senza fini di lucro e a un'imposta su un legato ricevuto da un'associazione religiosa, che era un'organizzazione senza fini di lucro [51]. Inoltre, nel caso in cui la Corte qualifichi il FES come fondo CE o UE, altre libertà fondamentali si applicano ai funzionari dell'Unione [52], rendendo tali libertà applicabili a diversi tipi di movimenti – personali o materiali – tra l'Unione e lo Stato membro.

47 Al riguardo, vorrei anche notare che i PMP, di cui trattasi nel caso di specie, sono strumenti di cooperazione allo sviluppo dell'Unione e dei paesi ACP. Ad esempio, vi sono stati vari tipi di PMP in Nigeria per i nove Stati della Regione tra il 1999 e il 2012, quali PMP3 (2000-2004), PMP6 (2004-2008) e PMP9 (2008-2012), di cui EUR 210 milioni sono stati spesi su tali programmi. V. Nwaodu, N.O., Odey, S.A., Emma-Egbumokei, N.S., *The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region*, Africa's Public Service Delivery & Performance Review, AOSIS, 2016, pagg. da 459 a 481

48 V, al riguardo, The United Nations Guidelines on the tax treatment of government-to-government aid projects. Disponibile in inglese all'indirizzo https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, punti 10 e 37.

49 Conclusioni presentate dall'avvocato generale Mengozzi nella causa Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, paragrafo 35). V. altresì conclusioni presentate dall'avvocato generale Stix-Hackl nella causa Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, paragrafi da 58 a 60).

50 Sentenza del 14 settembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

51 V. sentenza del 10 febbraio 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65).

52 Poiché la Corte ha affermato che il trattamento del reddito di un funzionario o di un agente contrattuale dell'Unione rientra in una delle libertà fondamentali, come l'articolo 45 TFUE (sentenze del 16 febbraio 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, punto 12 e giurisprudenza ivi citata, e del 6 ottobre 2016, Adrien e a., C-466/15, EU:C:2016:749, punto 24 e giurisprudenza ivi citata), allora anche un reddito finanziato dal FES dovrebbe rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 63 TFUE. Se le entrate finanziate direttamente dal bilancio dell'Unione possono costituire una restrizione all'articolo 45 TFUE, allora i finanziamenti effettuati dal FES, che è un fondo istituito dagli Stati membri dell'Unione, dovrebbero rientrare nell'ambito delle libertà fondamentali.

54. È indubbio che un'agenzia i cui progetti di aiuto allo sviluppo sono finanziati dal FES può, in quanto beneficiaria di tale capitale, contestare la compatibilità della norma tributaria in questione con la libera circolazione dei capitali. In generale, un lavoratore che contribuisce al processo produttivo o ai servizi di un'azienda è considerato un fattore di produzione [53]. In altre parole, il trattamento riservato al lavoratore incide sull'azienda e sul suo valore in ingresso e in uscita. Ad esempio, il costo del lavoro incide sul numero e sulla qualità dei lavoratori che l'azienda può assumere. Pertanto, poiché il termine «movimenti» dovrebbe comprendere tutti gli elementi della catena che va dal FES al progetto nello Stato ACP [54], esso dovrebbe comprendere anche la retribuzione di un lavoratore che partecipa a tale progetto e che costituisce un fattore di produzione dell'azienda.

55. Inoltre, è opportuno rilevare che la controversia nel procedimento principale è stata, in una certa misura, innescata dall'agenzia di cui trattasi, alla quale era stato inizialmente concesso un certificato di esenzione per quanto riguarda la retribuzione di RF e che non aveva trattenuto l'imposta alla fonte su tale retribuzione. A causa di questa omissione, l'amministrazione tributaria tedesca ha deciso di richiedere a RF l'imposta sul reddito dovuta per il 2011 e il 2012. Mi sembra che RF debba potersi avvalere di questa libertà fondamentale per proteggere la sua retribuzione da imposte che potrebbero essere incompatibili con il diritto dell'Unione. Ai fini sia della presente controversia sia degli obiettivi perseguiti dalla norma tributaria in questione, la retribuzione percepita da RF deve essere considerata come parte del capitale che l'agenzia ha ricevuto dal FES. In quanto tale, RF può avvalersi di tale libertà fondamentale.

56. Alla luce di quanto sopra, e contrariamente a quanto sostenuto dal governo tedesco in udienza, ritengo che la norma tributaria in questione rientri nell'ambito di applicazione della libera circolazione dei capitali di cui all'articolo 63 TFUE.

2. Esistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali

57. Occorre ricordare che l'articolo 63 TFUE vieta tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, fatte salve le giustificazioni di cui all'articolo 65 TFUE. Sebbene l'imposizione diretta rientri nella competenza degli Stati membri, secondo giurisprudenza consolidata questi ultimi devono tuttavia esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione e, segnatamente, delle libertà fondamentali garantite da tale trattato [55]. Ciò significa che gli Stati membri devono astenersi dall'adottare misure discriminatorie a detrimento delle persone che hanno esercitato il loro diritto alla libera circolazione.

58. In conformità alla giurisprudenza della Corte, le misure vietate dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, in quanto restrizioni ai movimenti di capitali, comprendono quelle che sono idonee a dissuadere i non residenti dall'effettuare investimenti in uno Stato membro o a dissuadere i residenti di questo Stato membro dall'effettuarne in altri Stati [56].

59. Nella sentenza Commissione/Ungheria [57], nell'ambito di un procedura d'infrazione, alla Corte è stato chiesto di esaminare la compatibilità con la libera circolazione dei capitali di disposizioni della legislazione nazionale che imponevano obblighi di registrazione, di dichiarazione e di

53 https://www.financereference.com/factors-of-production/

54 V. supra, paragrafi 49 e 50.

55 Sentenza dell'11 giugno 2015, Berlington Hungary e a. (C-98/14, EU:C:2015:386; punto 34).

56 V., in tal senso, sentenza del 30 aprile 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

57 Sentenza del 18 giugno 2020, Commissione/Ungheria (Trasparenza delle associazioni), C-78/18, EU:C:2020:476, punti 60 e 62.

pubblicità a talune categorie di organizzazioni della *società civile che beneficiano direttamente o indirettamente di un sostegno* estero di importo superiore a una certa soglia, e che prevedevano la possibilità di applicare sanzioni alle organizzazioni che non rispettano gli obblighi summenzionati. La Corte ha statuito che tali disposizioni erano rivolte alle persone di altri Stati membri o di paesi terzi che assicuravano sostegno finanziario alle associazioni o fondazioni stabilite in Ungheria, prevedendo la divulgazione pubblica di informazioni relative a tali persone e a tale sostegno finanziario, il che poteva parimenti dissuadere dette persone dal fornire un simile sostegno. La Corte ha poi sottolineato che, in tal modo, siffatte disposizioni, nel loro complesso, riservavano un trattamento diverso non soltanto alle associazioni e alle fondazioni stabilite in Ungheria che ricevevano sostegno finanziario proveniente da altri Stati membri o da paesi terzi, rispetto a quelle che ricevevano sostegno finanziario di origine ungherese, ma anche alle persone che concedevano a tali associazioni e fondazioni sostegno finanziario da un altro Stato membro o da un paese terzo, rispetto a quelle che lo facevano da un luogo di residenza o da una sede situata in Ungheria [58].

60. In tale sentenza, la Corte ha concluso che le differenza di trattamento in funzione della *provenienza* nazionale o *estera* del sostegno finanziario di cui trattasi costituiscono una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità [59].

61. Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio emerge chiaramente che l'esenzione fiscale in questione è disponibile solo quando il progetto di aiuto allo sviluppo è finanziato con risorse di bilancio nazionali. Tale finanziamento ha luogo quando il progetto è finanziato per almeno il 75% da un ministero federale responsabile della cooperazione allo sviluppo o da una agenzia privata di proprietà statale attiva nell'ambito degli aiuti allo sviluppo. Per contro, un progetto di aiuto allo sviluppo finanziato con fondi stranieri [60], come il FES, rientra nella circolare del Ministero delle Finanze e, pertanto, le retribuzioni versate nell'ambito di tale progetto dall'agenzia di cui trattasi devono essere assoggettate ad imposta.

62. Applicando la norma tributaria in questione, le retribuzioni corrisposte dalle agenzie finanziate con risorse di bilancio nazionali hanno un trattamento fiscale diverso rispetto alle retribuzioni corrisposte dalle agenzie finanziate con fondi esteri. Le agenzie finanziate da capitali stranieri sono soggette a un onere fiscale superiore a quello gravante sulle agenzie finanziate con risorse di bilancio nazionali. Di conseguenza, le prime si trovano in una posizione meno favorevole rispetto alle seconde [61].

63. Tale differenza di trattamento fiscale ha un effetto sull'utilizzo dei finanziamenti ricevuti dalle agenzie di aiuto allo sviluppo [62], ossia aumentando il costo del lavoro dei progetti di aiuto in questione vengono ridotte le risorse disponibili per tali progetti e il capitale messo a disposizione delle agenzie. In sostanza, da un lato, l'agenzia in questione deve decidere se, in primo luogo, richiedere finanziamenti dalle risorse di bilancio nazionali o dal FES, in secondo luogo, se assumere meno dipendenti o dipendenti meno competitivi nel settore in questione, e/o, in terzo luogo, se ridurre altri costi. Il lavoratore, d'altra parte, può trovarsi a dover scegliere progetti di aiuto esteri che sono economicamente meno vantaggiosi di quelli finanziati con risorse di bilancio

58 Ibidem, punti 60 e 61.

59 Ibidem, punto 62.

60 V. supra, paragrafo 47.

61 V., per analogia, sentenza dell'11 ottobre 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punto 37).

62 V., per analogia, sentenza del 17 ottobre 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punti 25 e 26 e giurisprudenza ivi citata).

nazionali. Se il lavoratore sceglie i progetti finanziati dal FES, l'imposta viene trattenuta alla fonte (o, come nel caso di specie, può essere reclamata in una fase successiva) dall'autorità tributaria competente, il che significa che l'onere fiscale di tale persona è molto più elevato [63].

64. Di conseguenza, ritengo che la norma tributaria in questione costituisca una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata dall'articolo 63 TFUE.

3. Esistenza di una giustificazione per la restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 65 TFUE

65. Dalla giurisprudenza relativa all'articolo 65, paragrafo 1, TFUE, in combinato disposto con il paragrafo 3 del medesimo articolo, risulta che, affinché una normativa tributaria nazionale sia considerata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, è necessario che la differenza di trattamento riguardi situazioni che non siano oggettivamente comparabili o che essa sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale [64].

66. In primo luogo, per quanto riguarda la comparabilità delle situazioni [65], il governo tedesco ha dichiarato in udienza che la situazione di un progetto di aiuto finanziato con risorse di bilancio nazionali e quella di un progetto finanziato dal FES sono oggettivamente diverse. In particolare, detto governo ha sostenuto che i progetti del FES possono essere meglio finanziati rispetto ai progetti finanziati a livello nazionale e, quindi, le retribuzioni relative ai progetti del FES sono più alte di quelle relative ai progetti finanziati a livello nazionale.

67. Al riguardo, secondo costante giurisprudenza, la comparabilità delle situazioni deve essere esaminata tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali in questione [66]. Sotto questo profilo, solo i criteri distintivi pertinenti fissati dalla normativa di cui trattasi devono essere presi in considerazione al fine di valutare se la differenza di trattamento risultante da siffatta normativa rispecchi situazioni oggettivamente differenti [67].

68. Nel caso di specie, vorrei notare che l'esenzione fiscale di cui trattasi è legata a un criterio distintivo che si basa, in sostanza, sull'origine dei fondi. Per quanto riguarda i progetti finanziati con risorse di bilancio nazionali, la ricorrente sostiene che lo scopo dell'esenzione prevista dall'articolo 34 c, paragrafo 5, dell'EStG è quello di sostenere le agenzie di aiuto allo sviluppo aiutandole ad attrarre i lavoratori più efficienti. Pertanto, sembra che lo scopo generale sia quello di sostenere progetti di sviluppo all'estero. Il FES è il principale strumento dell'Unione nel settore della cooperazione allo sviluppo, che mira a finanziare progetti, in particolare, negli Stati ACP. Alla luce di questi obiettivi, si dovrebbe considerare che i progetti finanziati dal FES e quelli finanziati con risorse di bilancio nazionali si trovino in una situazione comparabile. Anche se la Corte dovesse esaminare la giustificazione del governo tedesco, secondo cui le retribuzioni dei progetti FES sono più alti di quelli pagati in relazione ai progetti finanziati a livello nazionale, va sottolineato che il governo non ha dimostrato tale argomentazione che, in ogni caso, non si basa

63 Nel caso in esame, all'udienza è stato sostenuto che l'importo versato a titolo di imposta costituiva il risparmio di RS accantonato per fini pensionistici.

64 V., in tal senso, sentenza del 30 giugno 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

65 Nelle presenti conclusioni non esaminerò la pertinenza del criterio di comparabilità, che non è in discussione (v., al riguardo, conclusioni presentate dall'avvocato generale Kokott nella causa Nordea Bank, C-48/13, EU:C:2014:153, paragrafo 22).

66 V., in tal senso, sentenze del 18 luglio 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punto 38); del 1º aprile 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e a. (C-80/12, EU:C:2014:200, punto 25), e del 12 giugno 2018, Bevola e Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punto 32).

67 Sentenze del 2 giugno 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punto 49), e del 10 maggio 2012, Santander Asset Management SGIIC e a. (da C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, punto 28).

sull'obiettivo della norma tributaria in questione. Di conseguenza, sono dell'avviso che la differenza di trattamento di cui al procedimento principale riguarda situazioni oggettivamente comparabili.

69. In secondo luogo, secondo una giurisprudenza costante della Corte, una restrizione della libera circolazione dei capitali può essere ammessa solo a condizione di essere giustificata, in caso di discriminazione diretta, da uno dei motivi espressamente previsti nei Trattati e, in tal caso, nei limiti in cui essa è idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non eccede quanto necessario per conseguirlo [68].

70. Nel caso di specie, occorre precisare che i documenti presentati alla Corte non specificano quale obiettivo perseguisse l'amministrazione tributaria nazionale quando ha stabilito il criterio secondo cui la misura di aiuto allo sviluppo doveva essere finanziata per almeno il 75% da risorse del bilancio nazionale.

71. Secondo le dichiarazioni del governo tedesco in udienza, la norma tributaria in questione rientra nei poteri sovrani della Germania. A tale proposito, va osservato che, sebbene spetti a ciascuno Stato membro organizzare il proprio sistema di imposizione fiscale, è giurisprudenza consolidata che ciò nondimeno, gli Stati membri devono esercitare la loro autonomia tributaria nel rispetto degli obblighi derivanti dal diritto dell'Unione, segnatamente quelli imposti dalle disposizioni del Trattato afferenti alla libera circolazione dei capitali, il che esige che il regime fiscale sia concepito in modo non discriminatorio [69]. Di conseguenza, la giustificazione in questione deve essere respinta, senza che sia necessario esaminarne la proporzionalità.

4. Conclusione intermedia

72. Alla luce di quanto precede, propongo che alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta all'applicazione di una norma tributaria di uno Stato membro, come quella oggetto del procedimento principale, che prevede l'esenzione dall'imposta sul reddito per la retribuzione percepita da un dipendente addetto ad attività di aiuto allo sviluppo unicamente qualora una siffatta attività sia finanziata per almeno il 75% da risorse di bilancio nazionali, ma che ha l'effetto di privare il dipendente del beneficio di una siffatta esenzione, qualora sia assegnato a un'attività della stessa natura finanziata nella stessa misura da uno dei FES.

73. Nella sua decisione di rinvio, il giudice nazionale ha tuttavia chiesto alla Corte di esaminare la compatibilità della norma tributaria in questione con il principio di leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, in combinato disposto con gli articoli 208 e 210 TFUE. Solo nel caso in cui la Corte non condivida la conclusione di cui sopra e decida comunque di esaminare l'applicazione di tali disposizioni, affronterò la questione in prosieguo.

74. Prima di passare all'analisi della questione del giudice nazionale così come formulata da quest'ultimo, devo sottolineare che, come già spiegato [70], dalla giurisprudenza costante della Corte risulta che l'articolo 63 TFUE ha *effetto diretto*, di modo che può essere invocato dinanzi ai

[68] V, in tal senso, sentenze del 25 aprile 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, punto 60); del 6 marzo 2018, SEGRO (C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, punto 76 e seguenti), e del 18 giugno 2020, Commissione/Ungheria (Trasparenza delle associazioni) (C-78/18, EU:C:2020:476, punto 76 e giurisprudenza ivi citata).

[69] V., in tal senso, sentenza del 30 gennaio 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punti 42 e 45 e giurisprudenza ivi citata).

[70] V. supra, paragrafo 42.

giudici nazionali e può rendere inapplicabili le norme nazionali con esso incompatibili. Tuttavia, il principio di leale cooperazione non ha tale effetto [71]. Inoltre, la Corte ha applicato la suddetta disposizione al diritto tributario nazionale in molteplici occasioni, cosa che non si verifica nel caso del principio di leale cooperazione [72]. Pertanto, basarsi sulle libertà fondamentali del mercato interno e, in particolare, sulla libera circolazione dei capitali, è meno invasivo per le competenze degli Stati membri rispetto all'articolo 4, paragrafo 3, TUE, in combinato disposto con gli articoli 208 e 210 TFUE, nell'ambito delle competenze parallele, che prenderò in esame qui di seguito.

D. Principio di leale cooperazione applicato congiuntamente alle norme sulla competenza previste dai Trattati

75. Il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio di leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, in combinato disposto con gli articoli 208 e 210 TFUE, debba essere interpretato nel senso che osta a una norma tributaria nazionale come quella oggetto del procedimento principale.

76. Per rispondere a tale questione, esaminerò innanzitutto l'esercizio delle competenze dell'Unione e degli Stati membri nel settore della cooperazione allo sviluppo. In secondo luogo, esaminerò se una norma tributaria nazionale come quella oggetto del procedimento principale costituisca una violazione dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE, in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 4, l'articolo 208 e l'articolo 210 TFUE. In terzo luogo, affronterò la questione dell'effetto diretto di tali disposizioni.

1. Esercizio delle competenze dell'Unione e degli Stati membri

a) Norme sulla competenza nel settore della cooperazione allo sviluppo e obbligo di efficacia

77. Anzitutto, ricordo che, a seconda del settore, l'Unione può avere, rispettivamente, competenze esclusive, concorrenti o di «sostegno» [73]. Gli ambiti di tali competenze specifiche sono elencati negli articoli da 3 a 6 TFUE.

78. Nel settore della cooperazione allo sviluppo, l'articolo 4, paragrafo 4, TFUE precisa che l'Unione «ha competenza per condurre azioni e una politica comune», e aggiunge «senza che l'esercizio di tale competenza possa avere per effetto di impedire agli Stati membri di esercitare la loro». Quest'ultima competenza non è quindi inclusa nell'elenco delle competenze concorrenti «standard» di cui all'articolo 4, paragrafo 2, TFUE, che elenca settori quali il mercato interno, l'agricoltura e la pesca, la protezione dei consumatori e i trasporti [74]. Per quanto riguarda le competenze concorrenti, l'articolo 2, paragrafo 2, TFUE segue il principio di prelazione secondo

71 V. sentenze del 24 ottobre 1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), e del 15 gennaio 1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 La Corte ha già dichiarato che il principio di leale cooperazione di cui all'articolo 4, paragrafo 3, TUE non può essere interpretato nel senso che farebbe sorgere un obbligo autonomo a carico degli Stati membri che va oltre gli obblighi loro eventualmente incombenti ai sensi degli articoli 63 e 65 TFUE (v., in tal senso, sentenza del 30 giugno 2016, Riskin e Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, punto 36, e ordinanza del 19 settembre 2012, nella causa Levy e Sebbag, C-540/11, non pubblicata, EU:C:2012:581, punti da 27 a 29).

73 V. articolo 2, paragrafi 1, 2 e 5, TFUE. L'espressione «di sostegno» comprende le competenze, di cui l'Unione dispone ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 5, TFUE, per svolgere azioni intese a sostenere, coordinare o completare l'azione degli Stati membri.

74 L'articolo 4, paragrafo 2, TFUE deve essere letto in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 2, TFUE. Al contrario, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, TFUE, le competenze esclusive impediscono agli Stati membri di agire e, analogamente, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, TFUE, le competenze concorrenti impediscono agli Stati membri di agire, una volta che la competenza è stata esercitata dall'Unione.

cui «[g]li Stati membri esercitano la loro competenza nella misura in cui l'Unione non ha esercitato la propria». Per contro, la regola sulla competenza di cui all'articolo 4, paragrafo 4, TFUE [75] stabilisce che l'esercizio della competenza dell'Unione non impedisce agli Stati membri di esercitare la propria. È «configurata come ciò che potrebbe essere definito un "settore non principale di competenza concorrente"» [76], una «competenza che non gode di prelazione» [77] o una «competenza concorrente parallela» [78]. In breve, l'articolo 4, paragrafo 4, TFUE ha la peculiarità di consentire sia all'Unione che agli Stati membri di esercitare le proprie competenze in parallelo [79].

79. Inoltre, l'articolo 4, paragrafo 4, TFUE deve essere letto in combinato disposto con gli articoli 208 e 210 TFUE, che sono disposizioni specifiche del Trattato in materia di cooperazione allo sviluppo. In particolare, l'articolo 208, paragrafo 1, TFUE stabilisce che le competenze dell'Unione e degli Stati membri «si completano e si rafforzano reciprocamente». L'articolo 210, paragrafo 1, TFUE stabilisce inoltre che, per favorire la complementarità e l'*efficacia* della loro azione, l'Unione e gli Stati membri possono intraprendere azioni congiunte e che gli Stati membri devono, se necessario, contribuire all'attuazione dei programmi di aiuto dell'Unione.

80. Ne consegue, a mio avviso, che gli articoli 4, paragrafo 4, 208, paragrafo 1, e 210, paragrafo 1, TFUE, in quanto disposizioni a sé stanti, impongono all'Unione e agli Stati membri l'obbligo di rafforzare le rispettive azioni nel settore della cooperazione allo sviluppo al fine di rendere tali azioni *efficaci*. Inoltre, l'articolo 4, paragrafo 4, TFUE stabilisce che l'esercizio della competenza dell'Unione nel settore della cooperazione allo sviluppo non deve «avere per effetto di impedire agli Stati membri di esercitare la loro». Tuttavia, tali disposizioni del Trattato tacciono sull'esistenza di un analogo obbligo negativo nei confronti degli Stati membri, in base al quale essi devono astenersi dall'ostacolare o impedire l'esercizio delle competenze dell'Unione nel settore della cooperazione allo sviluppo. Pertanto, un'interpretazione dell'articolo 4, paragrafo 4, dell'articolo 208, paragrafo 1, e dell'articolo 210, paragrafo 1, TFUE che integri la reciprocità tra l'Unione e gli Stati membri richiede, a mio avviso, il ricorso al principio di leale cooperazione.

b) Principio di leale cooperazione sancito all'articolo 4, paragrafo 3, TUE

81. Ai fini della presente causa, la formulazione dell'articolo 4, paragrafo 3, terzo comma, TUE sembra del tutto pertinente. Tale comma impone agli Stati membri di «facilita[re] all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e [astenersi] da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione» [80]. Pertanto, esso impone un obbligo positivo di

75 L'articolo 4, paragrafo 3, TFUE contiene una formulazione sostanzialmente simile in relazione alle competenze nei settori della ricerca, dello sviluppo tecnologico e dello spazio.

76 Cardwell, P.J., Jančić, D., «The European Parliament and development cooperation: democratic participation in the "low politics" of EU external relations», *Journal of European Integration*, 2019, 41:3, pagg. da 365 a 381, DOI: 10,1080/ 07036337,2019. 1599369.

77 V. Cremona, M., «Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process», in Dashwood, A. and Maresceau, M. (a cura di), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, pag. 44.

78 V. conclusioni presentate dall'avvocato generale Ćapeta nella causa ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, nota 59).

79 La regola della prelazione può essere definita come «una volta che l'Unione ha disciplinato una questione, gli Stati membri non possono regolamentarla da soli fino a quando la normativa dell'Unione rimane in vigore» (conclusioni presentate dall'avvocato generale Ćapeta nella causa ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, paragrafo 73). L'articolo 4, paragrafo 4, TFUE sembra costituire un'eccezione all'articolo 2, paragrafo 2, e all'articolo 4, paragrafo 2, TFUE, che stabiliscono le competenze concorrenti e la regola della prelazione, ma non sembra rientrare nell'articolo 2, paragrafo 5, TFUE, che stabilisce le competenze dell'Unione intese a sostenere, coordinare o completare le azioni degli Stati membri.

80 V., ad esempio, sentenza del 27 novembre 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, punto 148).

facilitare l'adempimento dei compiti dell'Unione e un divieto generale per gli Stati membri di adottare siffatte misure. Aggiungo che detto paragrafo si riferisce ai compiti e agli obiettivi dell'Unione, piuttosto che al diritto dell'Unione [81].

82. Per quanto riguarda il contesto, vorrei sottolineare che nel settore della cooperazione allo sviluppo, l'articolo 4, paragrafo 3, TUE deve essere letto congiuntamente agli obiettivi di cui all'articolo 21 TUE [82]. È proprio in tale contesto che gli Stati membri sono tenuti, in virtù del principio di leale cooperazione di cui all'articolo 4, paragrafo 3, terzo comma, TUE, ad astenersi dall'adottare qualsiasi misura che possa rendere più difficile l'adempimento dei compiti dell'Unione o compromettere la realizzazione degli obiettivi dell'Unione.

83. Per quanto riguarda l'ambito di applicazione del principio di leale collaborazione, tale principio si applica indipendentemente dal carattere esclusivo o concorrente della competenza di cui trattasi [83]. Per esempio, nella sentenza Commissione/Svezia [84], la Corte ha dichiarato che il Regno di Svezia aveva violato l'articolo 4, paragrafo 3, TUE proponendo unilateralmente l'inclusione di una particolare sostanza in un allegato di una convenzione internazionale, in un settore di competenza concorrente. In tal modo, detto Stato membro «si è dissociato dalla strategia comune concertata in seno al Consiglio», il che ha determinato conseguenze per l'Unione [85]. A mio avviso, tale giurisprudenza dovrebbe essere estesa anche al settore delle competenze «concorrenti parallele». Invero, il fatto che l'Unione abbia esercitato il proprio potere, a prescindere dalla sua natura, implica che gli Stati membri devono rispettare gli obiettivi che l'Unione sta cercando di raggiungere nel settore in questione.

84. Pertanto, dagli articoli 4, paragrafo 4, 208, paragrafo 1, e 210, paragrafo 1, TFUE, in combinato disposto con il principio di leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, risulta che gli Stati membri sono tenuti ad agevolare l'adempimento dei compiti dell'Unione e a non compromettere il conseguimento degli obiettivi che l'Unione persegue nel settore della cooperazione allo sviluppo, nonché a garantire l'efficacia delle azioni dell'Unione in tale settore [86].

c) Applicazione al caso di specie

85. Nel caso di specie, occorre rilevare che esistono due gruppi di competenze diverse che sono state esercitate. In primo luogo, l'Unione ha esercitato la sua «competenza concorrente parallela» nel settore della cooperazione allo sviluppo ai sensi degli articoli 4, paragrafo 4, 208 e 210 TFUE.

81 V., in tal senso, sentenza del 5 dicembre 2017, Germania/Consiglio (C-600/14, EU:C:2017:935, punto 105). V., più in generale, Klamert, M., «Article 4», in Kellerbauer, M., Klamert, M., and Tomkin, J. (a cura di), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, paragrafi 26 e seguenti, Guastaferro, B., «Sincere Cooperation and Respect for National Identities» in Schütze, R., and Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, vol. 1, Oxford University Press, 2018, pagg. da 354 a 383, e Roes, T., «Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU», *Cahiers de Droit Européen*, numero 1, 2016, pp. 253-284

82 Sentenza del 2 settembre 2021, Commissione/Consiglio (Accordo con l'Armenia) (C-180/20, EU:C:2021:658, punto 49 e giurisprudenza ivi citata).

83 V., in tal senso, sentenze del 2 giugno 2005, Commissione/Lussemburgo (C-266/03, EU:C:2005:341, punto 58), e del 14 luglio 2005, Commissione / Germania (C-433/03, EU:C:2005:462, punto 64).

84 V sentenza del 20 aprile 2010, Commissione/Svezia (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 V. sentenza del 20 aprile 2010, Commissione/Svezia (C-246/07, EU:C:2010:203, punto 91). Va inoltre precisato che in quel caso la Corte ha applicato l'articolo 4, paragrafo 3, TUE *in modo autonomo*, come disposizione a sé stante, poiché l'obbligo di cooperazione deriva dal requisito dell'unità della rappresentanza internazionale dell'Unione.

86 V. supra, paragrafi 79 e 80.

86. In particolare, *sul piano esterno*, insieme agli Stati membri, l'Unione ha concluso la convenzione di Lomé IV e l'accordo di Cotonou, approvati con decisioni del Consiglio [87]. La Corte ha già statuito che gli Stati membri e l'Unione sono «congiuntamente responsabili» per gli obblighi derivanti dalla convenzione di Lomé IV [88]. *A livello interno*, gli obblighi derivanti da tali accordi sono stati attuati dall'Unione con il regolamento finanziario 91/491/CEE, applicabile al settimo FES, e con il regolamento finanziario del 27 marzo 2003, applicabile al nono FES. Come già spiegato, la Commissione è responsabile, in base agli accordi e alle convenzioni che istituiscono i vari FES e ai corrispondenti regolamenti finanziari, della gestione del settimo e del nono FES [89]. Da questo quadro si evince che, nel caso di specie, l'Unione ha esercitato la sua competenza «concorrente parallela» all'esterno, concludendo gli accordi misti di cui sopra, e all'interno, adottando i regolamenti finanziari in questione.

87. In secondo luogo, con la norma tributaria in questione, la Germania ha adottato una misura tributaria in materia di imposizione diretta, che, allo stato attuale del diritto, non è di competenza dell'Unione [90], bensì ricade nelle competenze riservate agli Stati membri. Analogamente, adottando la norma tributaria, la Germania ha esercitato la propria competenza anche nel settore della cooperazione allo sviluppo, poiché l'oggetto di tale norma sono gli aiuti allo sviluppo.

88. Se è vero che la giurisprudenza sopra citata [91] non indica se e, in caso affermativo, come il principio di leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE si applichi alle competenze «concorrenti parallele» di cui all'articolo 4, paragrafo 4, all'articolo 208, paragrafo 1, e all'articolo 210, paragrafo 1, TFUE, ritengo che tali indicazioni possano essere reperite ricorrendo alla cosiddetta dottrina dell'«inquadramento delle competenze» [92]. Secondo tale dottrina, gli Stati membri hanno l'obbligo generale di esercitare le competenze loro riservate nel rispetto del diritto dell'Unione. Al riguardo, benché allo stato attuale dello sviluppo del diritto dell'Unione, l'imposizione diretta rientri nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione [93] e, inoltre, a mio avviso, in coerenza con i compiti e gli obiettivi dell'Unione. Lo stesso vale quando uno Stato membro esercita le proprie competenze nel settore della cooperazione allo sviluppo. Pertanto, le azioni intraprese dagli Stati membri in settori che non sono stati oggetto (o non possono essere oggetto) di armonizzazione all'interno dell'Unione, come l'imposizione diretta e la cooperazione allo sviluppo, non sono escluse dall'ambito di applicazione del principio di leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE.

89. Alla luce di quanto precede, dall'articolo 4, paragrafo 4, dall'articolo 208, paragrafo 1, e dall'articolo 210, paragrafo 1, TFUE, in combinato disposto con il principio di leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, si evince che gli Stati membri, anche quando esercitano le

87 Per quanto riguarda l'accordo di Cotonou, sembra, alla luce degli articoli 2, 3 e 12 di tale accordo, che, per la sua attuazione, le parti dell'accordo debbano coordinare le loro politiche, vale a dire le misure positive adottate a favore degli Stati interessati, ma non i mezzi per l'attuazione di tali politiche. Obblighi simili derivano dagli articoli 2 e 9 della convenzione di Lomé IV.

88 In particolare, la Corte ha affermato che la Comunità e i suoi Stati membri, in quanto controparti degli Stati ACP, sono congiuntamente responsabili nei confronti di tali ultimi Stati per l'esecuzione di ogni obbligo risultante dagli impegni assunti, ivi compresi quelli relativi ai contributi finanziari (sentenza del 2 marzo 1994, Parlamento/Consiglio, C-316/91, EU:C:1994:76, punto 29). Tale giurisprudenza dovrebbe essere applicabile, mutatis mutandis, all'accordo di Cotonou.

89 V. supra, paragrafo 45.

90 V., in tal senso, sentenze del 26 maggio 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punto 43), e del 23 febbraio 2016, Commissione/Ungheria, (C-179/14, EU:C:2016:108, punto 171 e giurisprudenza ivi citata).

91 V. supra, paragrafo 83.

92 Tale dottrina è stata applicata dalla Corte in casi, ad esempio, nel settore della sicurezza sociale, dell'organizzazione dei sistemi educativi, dell'organizzazione della giustizia e dell'imposizione diretta. V., più in generale, Azoulai, L., «The "Retained Powers" Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?» *European Journal of Legal Studies*, 2011, 4, pag. 192.

93 V. sentenza del 12 luglio 2012, Commissione/Spagna (C-269/09, EU:C:2012:439, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

competenze loro riservate nei settori dell'imposizione diretta e della cooperazione allo sviluppo, sono tenuti ad agevolare l'adempimento dei compiti dell'Unione e a non compromettere la realizzazione degli obiettivi che l'Unione persegue nel settore della cooperazione allo sviluppo.

2. Esistenza di una violazione dell'articolo 4, paragrafo 4, dell'articolo 208, paragrafo 1, e dell'articolo 210, paragrafo 1, TFUE, in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, TUE.

90. In primo luogo, vorrei sottolineare che, quando gli Stati membri decidono di creare un fondo comune, come il FES, dovrebbero stabilire norme relative all'imposizione sul reddito dei finanziamenti nel quadro di tale fondo. Tuttavia, in mancanza di tali norme, la Corte deve esaminare il caso di specie alla luce delle disposizioni di diritto primario esistenti. La questione che si pone è cosa costituisca una violazione di tali disposizioni del Trattato, lette in combinato disposto con il principio di leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE.

91. Poiché gli Stati membri sono tenuti a facilitare l'adempimento dei compiti dell'Unione e a non compromettere il raggiungimento degli obiettivi che l'Unione persegue nel settore della cooperazione allo sviluppo, ne consegue, a mio avviso, che essi non dovrebbero imporre misure che riducano l'efficacia delle azioni dell'Unione in tale settore. Inoltre, è dovere degli Stati membri creare le condizioni adeguate al fine di raggiungere tale compito o obiettivo. Pertanto, qualsiasi misura tributaria che possa ridurre i fondi destinati a finanziare un progetto di aiuto allo sviluppo nello Stato ACP beneficiario non facilita la realizzazione del compito dell'Unione e rende più difficile il raggiungimento degli obiettivi perseguiti dall'Unione nel settore della cooperazione allo sviluppo. Orbene, la tassazione da parte degli Stati membri dei finanziamenti concessi dal FES riduce l'importo del sostegno finanziario ricevuto dai beneficiari dei progetti di aiuto in questione negli Stati ACP e costituisce un *ostacolo finanziario* per tali progetti [94]. Pertanto, tale misura tributaria costituisce una violazione di dette disposizioni.

92. In particolare, come dichiarato da RF [95], si dovrebbe tenere conto degli obiettivi stabiliti dall'articolo 21, paragrafo 2, lettera d), TUE e dall'accordo di Cotonou, ossia quelli relativi a «eliminazione della povertà, assicurazione di uno sviluppo sostenibile e graduale integrazione dei paesi ACP nell'economia mondiale». Istituendo il FES e i PMP per promuovere un'ampia gamma di progetti negli Stati ACP [96], l'Unione e gli Stati membri hanno messo in atto strumenti molto specifici per raggiungere questi obiettivi generali [97]. In altre parole, il finanziamento concesso dal FES per finanziare le attività svolte dai PMP costituisce la manifestazione concreta di tali obiettivi. In tal senso, i PMP costituiscono un «intervento dell'Unione tracciato dall'ONU», con lo scopo di soddisfare i bisogni primari dell'intera popolazione [98].

94 V., in tal senso, sentenza Bruce of Donington (C-280/80, EU:C:1981:194, punti da 14 a 20).

95 V. punto 44 delle sue osservazioni.

96 In effetti, i PMP possono riguardare un'ampia gamma di progetti, «dai blocchi scolastici, ai centri sanitari, ai progetti idrici e igienico-sanitari, agli impianti di lavorazione dell'olio e dei semi di palma, alle bancarelle del mercato, ai canali di scolo, tra gli altri, i processi sono stati concepiti in conformità con l'obiettivo di realizzare positivamente una società egualitaria, con un impatto paritario sia sui poveri che sui gruppi minoritari della società» (v. supra, nota 47).

97 Ad esempio, per quanto riguarda le comunità rurali degli Stati produttori di petrolio della Nigeria (il Delta del Niger), è stato affermato che gli interventi dell'Unione «dimostrano chiaramente» il suo impegno nei confronti dello «sforzo globale per l'eliminazione della povertà». Tra il 1999 e il 2012, la spesa per i tre PMP per i nove Stati della regione era di oltre EUR 210 milioni. È stato riferito che i PMP hanno effettivamente ridotto il livello di povertà nella regione grazie all'elaborazione di oltre 20 000 microprogetti a più di 4 000 comunità rurali nei nove Stati in cui sono stati attuati. (V. nota 47 supra).

98 Ibidem.

93. Ne consegue che quando il FES concede fondi a un PMP, il suo scopo è finanziare il programma di cui trattasi e sostenere la popolazione locale che beneficia di tale progetto. Per contro, esso non ha lo scopo di finanziare il bilancio di uno degli Stati membri [99]. Pertanto, nonostante i contributi relativi alla sicurezza sociale dei lavoratori o ad altri servizi analoghi forniti dagli Stati membri, questi ultimi non dovrebbero, in linea di principio, assoggettare ad imposta i progetti e i redditi personali in relazione ai progetti finanziati dal FES. La tassazione di tali progetti destinati agli Stati ACP ha l'effetto di ridurre l'importo del sostegno finanziario ricevuto dai beneficiari dei progetti di aiuto in questione in tali Stati e costituisce, *di per sé*, una violazione degli articoli 4, paragrafo 4, 208, paragrafo 1, e 210, paragrafo 1, TFUE, in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, TUE.

94. Inoltre, per determinare l'esistenza di una violazione di tali disposizioni, non è necessario stabilire che vi sia stata una differenza nel trattamento fiscale dei progetti finanziati mediante risorse nazionali e quelli finanziati mediante il FES. Pertanto, a differenza delle restrizioni alla libera circolazione dei capitali, una violazione di tali disposizioni del trattato può aver luogo anche in assenza di una differenza nel trattamento fiscale di questi due tipi di progetti. Poiché qualsiasi misura tributaria nazionale che non agevoli la realizzazione dei compiti dell'Unione o che renda più difficile il raggiungimento degli obiettivi dell'Unione nel campo della cooperazione allo sviluppo viola il principio di leale cooperazione, la questione se la norma tributaria di cui trattasi arrechi uno svantaggio ai progetti finanziati dal FES e ai dipendenti che vi lavorano è irrilevante ai fini dell'accertamento di una violazione delle disposizioni del trattato. Al contrario, ai fini dell'applicazione di tali disposizioni, è sufficiente dimostrare la difficoltà di perseguire in modo efficace il compito o l'obiettivo dell'Unione.

3. Effetto diretto

95. L'effetto diretto attiene all'idoneità di una norma di diritto dell'Unione ad essere azionabile in giudizio a livello nazionale, direttamente dinanzi al giudice nazionale, senza che sia necessario ricorrere ad altra «intermediazione» del diritto nazionale [100]. Per quanto riguarda il diritto primario, la Corte ha sancito il principio dell'effetto diretto nella sentenza Van Gend & Loos [101], con la riserva, tuttavia, che gli obblighi devono essere sufficientemente chiari, precisi e incondizionati da conferire ai singoli un diritto che possa essere fatto valere come tale dinanzi a un giudice nazionale [102]. A mio avviso, l'articolo 4, paragrafo 4, l'articolo 208, paragrafo 1, e l'articolo 210, paragrafo 1, TFUE, formulati succintamente, in combinato disposto con il principio di leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, non possono essere interpretati nel senso che contengono tali obblighi. Lo stesso vale per le disposizioni della convenzione di Lomé IV e dell'accordo di Cotonou, discusse in udienza dalle parti [103].

96. Tuttavia, nel caso di specie, l'atto che contiene effetti diretti è la decisione della Commissione o la decisione dell'ordinatore con cui la Commissione decide di aggiudicare un appalto o una sovvenzione che consente il finanziamento all'agenzia in questione. In linea di principio, dovrebbe esistere una decisione di appalto o di sovvenzione o un contratto tra la Commissione, che agisce per conto del FES, e l'agenzia in questione, che specifichi gli obblighi di ciascuna parte.

[99] A questo proposito, va notato che i progetti di aiuto estero finanziati per almeno il 75% da risorse di bilancio nazionali sono esenti dall'imposta sul reddito. Ciò dimostra che, tecnicamente, non vi sono ostacoli all'esenzione di tali redditi.

[100] Conclusioni presentate dall'avvocato generale Bobek nella causa Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Effetto diretto) (C-205/20, EU:C:2021:759, paragrafo 32).

[101] Sentenza del 5 febbraio 1963, 26/62, EU:C:1963:1.

[102] V. sentenza del 24 giugno 2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, punti 58 e 61).

[103] È stato fatto riferimento in particolare agli articoli 2, 3 e 9 dell'accordo di Cotonou.

Purtroppo, tale atto non è presente nel fascicolo della Corte. Tuttavia, dalle disposizioni dei regolamenti finanziari in esame risulta che la Commissione agisce come un'autorità che può adottare decisioni giuridicamente vincolanti con i terzi [104]. Nel caso di specie, tale decisione può essere invocata dall'agenzia di cui trattasi e, pertanto, da RF. Tuttavia, spetta al giudice nazionale accertare l'esistenza e il contenuto di tale decisione individuale.

4. Conclusione intermedia

97. Alla luce di quanto precede, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 4, paragrafo 4, l'articolo 208, paragrafo 1, e l'articolo 210, paragrafo 1, TFUE, in combinato disposto con il principio di leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, devono essere interpretati nel senso che ostano all'applicazione di una norma tributaria di uno Stato membro che priva un dipendente del beneficio di un'esenzione fiscale in ragione del fatto che tale dipendente è assegnato ad attività di aiuto allo sviluppo finanziate dai FES, poiché tale tassazione, da parte degli Stati membri, dei finanziamenti concessi dal FES ha l'effetto di ridurre l'importo del sostegno finanziario ricevuto dai beneficiari dei progetti di aiuto di cui trattasi nei Paesi terzi e costituisce un ostacolo finanziario per tali progetti.

IV. Conclusione

98. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale posta dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) nei termini seguenti:

1) L'articolo 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta all'applicazione di una norma tributaria di uno Stato membro che prevede l'esenzione dall'imposta sul reddito per la retribuzione percepita da un dipendente addetto ad attività di aiuto allo sviluppo unicamente qualora una siffatta attività sia finanziata per almeno il 75% da risorse del bilancio tedesco (sia del Ministero federale competente per l'aiuto allo sviluppo o della Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit), ma che ha l'effetto di privare il dipendente del beneficio di una siffatta esenzione, qualora sia assegnato a un'attività di tale natura finanziata nella stessa misura da uno dei Fondi europei di sviluppo (FES).

2) In subordine:

   L'articolo 4, paragrafo 4, l'articolo 208, paragrafo 1, e l'articolo 210, paragrafo 1, TFUE, in combinato disposto con il principio di leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, devono essere interpretati nel senso che essi ostano all'applicazione di una norma tributaria di uno Stato membro che priva un dipendente del beneficio di un'esenzione fiscale in ragione del fatto che tale dipendente è assegnato ad attività di aiuto allo sviluppo finanziate dai FES, poiché tale tassazione, da parte degli Stati membri, dei finanziamenti concessi dal FES ha l'effetto di ridurre l'importo del sostegno finanziario ricevuto dai beneficiari dei progetti di aiuto di cui trattasi nei Paesi terzi e costituisce un ostacolo finanziario per tali progetti.

[104] V. i poteri e le decisioni della Commissione e dell'ordinatore di cui agli articoli da 17 a 24 del regolamento finanziario 91/491, applicabile al settimo FES, e agli articoli da 50 a 53 del regolamento finanziario del 27 marzo 2003, applicabile al nono FES. Inoltre, devo ricordare che i contratti conclusi dalle imprese e dalla Commissione e finanziati dal FES sono stati disciplinati dal capitolato generale d'oneri degli appalti di servizi finanziati dal FES, di cui all'allegato IV della decisione n. 3/90 del Consiglio dei ministri ACP-CEE, del 29 marzo 1990, relativa all'adozione ed all'applicazione delle norme generali, dei capitolati generali d'oneri e delle regole procedurali per la conciliazione e l'arbitrato degli appalti pubblici di opere, forniture e servizi finanziati dal FES (GU 1990, L 382, pag. 1).