Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 13 novembre 2014[1]

**Causa C-512/13**

**C.G. Sopora**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi)]

«Normativa tributaria — Libera circolazione dei lavoratori — Articolo 45 TFUE — Imposta nazionale sui salari — Rimborso del datore di lavoro per spese extraterritoriali del lavoratore — Indennità forfettaria esentasse per lavoratori stranieri nella misura del 30% della base imponibile dell'imposta sui salari — Condizione della residenza all'estero in un luogo sito a più di 150 chilometri dalla frontiera — Trattamento privilegiato rispetto ai residenti — Discriminazione tra cittadini di differenti Stati membri»

## I – **Introduzione**

1. Quando uno Stato membro adotta misure dirette a promuovere l'occupazione di lavoratori stranieri nel territorio nazionale, non sussistono in linea di principio problemi di libera circolazione nel mercato interno. Nella fattispecie in esame, il Regno dei Paesi Bassi ha tuttavia riservato l'incentivo di cui trattasi a determinati lavoratori stranieri, in ragione della distanza tra il loro luogo di residenza e il confine olandese. Solo se tale distanza è sufficientemente elevata, infatti, i lavoratori in parola possono beneficiare della generica supposizione secondo cui sarebbero obbligati a sostenere spese importanti di doppia residenza delle quali tenere conto, a determinate condizioni, nel calcolo della loro imposta sui salari.

2. In prosieguo occorre chiarire se un tale incentivo differenziato dei lavoratori stranieri debba essere esaminato alla luce delle libertà fondamentali e, in caso affermativo, in quale misura un legislatore nazionale possa basarsi, per obiettivi di semplificazione amministrativa, su supposizioni generiche.

## II – **Contesto normativo**

### A – *Il diritto dell'Unione*

3. L'articolo 45 TFUE è così formulato:

«1. La libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione è assicurata.

2. Essa implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro.

1 — Lingua originale: il tedesco.

(…)».

4. L'articolo 7 del regolamento (UE) n. 492/2011 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2011, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione[2] (in prosieguo: il «regolamento sulla libera circolazione dei lavoratori»), stabilisce quanto segue:

«1. Il lavoratore cittadino di uno Stato membro non può ricevere sul territorio degli altri Stati membri, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello dei lavoratori nazionali per quanto concerne le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento (…).

2. Egli gode degli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali.

(…)».

B – *Il diritto olandese*

5. Il Regno dei Paesi Bassi applica un'imposta sui salari. Come salario sono tassate anche, ai sensi dell'articolo 31, paragrafo 1, del Wet op de loonbelasting 1964[3] (in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sui salari»), determinate indennità erogate dal datore di lavoro ai lavoratori. Tali indennità sono però esenti da imposta, ai sensi dell'articolo 31a, paragrafo 2, lettera e), della legge relativa all'imposta sui salari, se sono accordate per costi che un lavoratore deve sostenere per il fatto di soggiornare provvisoriamente al di fuori del suo Stato di provenienza, ad esempio le spese per un secondo appartamento o per il più elevato costo della vita, ma anche le spese di viaggio per presentarsi a un colloquio (cosiddette spese extraterritoriali).

6. Se un datore di lavoro olandese assume un lavoratore che, al momento dell'assunzione, vive al di fuori dei Paesi Bassi, si applica, a determinate condizioni, il regime forfettario descritto negli articoli da 10e a 10j dell'Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (in prosieguo: il «regolamento attuativo della legge relativa all'imposta sui salari»). Sulla sua base, le indennità erogate dal datore di lavoro sono considerate, sino a un importo pari al 30% della base imponibile dell'imposta sui salari, come rimborso di spese extraterritoriali, senza che le spese debbano essere comprovate nel dettaglio (in prosieguo: il «regime forfettario»). È sempre possibile provare i maggiori costi effettivi.

7. Il regime forfettario vale soltanto per i lavoratori stranieri che dispongano di specifiche competenze assenti o carenti sul mercato del lavoro dei Paesi Bassi. Dal 2012 è stata inoltre prevista una condizione aggiuntiva, ossia che negli ultimi due anni il lavoratore abbia vissuto, per più di due terzi di tale periodo, a una distanza *superiore* a 150 chilometri in linea d'aria dal confine olandese (in prosieguo: la «condizione dei 150 chilometri»).

III – **Procedimento principale**

8. Oggetto del procedimento principale è l'applicazione del regime forfettario nell'ambito della tassazione del salario del lavoratore Sopora.

9. Nel 2012 il sig. Sopora era alle dipendenze di un datore di lavoro olandese nei Paesi Bassi. Negli ultimi due anni prima di iniziare a lavorare nei Paesi Bassi egli aveva abitato in Germania, ma a *meno* di 150 chilometri dal confine olandese.

2 — GU L 141, pag. 1.

3 — Versione del 2012, rilevante ai fini del presente procedimento.

10. L'amministrazione tributaria olandese negava quindi, nel suo caso, l'applicazione del regime forfettario. Il sig. Sopora si è opposto a tale decisione, sostenendo in particolare che il diniego di applicazione del regime forfettario lederebbe il diritto dell'Unione.

## IV – **Procedimento dinanzi alla Corte**

11. Il 25 settembre 2013, lo Hoge Raad der Nederlanden, chiamato nel frattempo a pronunciarsi sulla controversia, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

«1) Se si configuri una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità o un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori – che devono essere giustificati – qualora la normativa di uno Stato membro preveda un'indennità esentasse per le spese extraterritoriali dei "lavoratori transfrontalieri" la quale, per il lavoratore che, nel periodo precedente la sua assunzione in detto Stato membro, abitava all'estero a più di 150 chilometri dalla frontiera di tale Stato, sia forfettaria, non subordinata alla prova degli esborsi e in ipotesi anche superiore alle spese extraterritoriali effettivamente sostenute, mentre per il lavoratore che, nel medesimo periodo, abitava a una distanza inferiore dallo stesso confine è limitata all'ammontare effettivo dimostrabile delle spese extraterritoriali.

2) Nel caso in cui si debba rispondere in senso affermativo alla prima questione, se il regime olandese istituito dal [regolamento attuativo della legge relativa all'imposta sui salari], sia fondato su motivi imperativi di interesse generale.

3) Nel caso in cui si debba rispondere in senso affermativo anche alla seconda questione, se la condizione dei 150 chilometri prevista in detto regime vada oltre quanto necessario a raggiungere l'obiettivo perseguito».

12. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte e hanno partecipato all'udienza del 2 settembre 2014 il sig. Sopora, il Regno dei Paesi Bassi e la Commissione europea.

## V – **Analisi**

13. Con le sue tre questioni pregiudiziali il giudice del rinvio desidera essenzialmente sapere se una normativa nazionale che subordini un vantaggio fiscale, quale il regime forfettario qui in esame, a una disposizione come la descritta condizione dei 150 chilometri sia compatibile con la libera circolazione dei lavoratori di cui all'articolo 45 TFUE.

### A – *Lesione di una libertà*

14. Occorre stabilire per prima cosa se una norma come la condizione dei 150 chilometri leda la libertà di circolazione dei lavoratori.

15. Ai sensi dell'articolo 45, paragrafo 2, TFUE, la libera circolazione dei lavoratori implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda inter alia la retribuzione. In base alla giurisprudenza ciò vale anche per le disposizioni sulla tassazione del reddito da lavoro [4].

4 — V. sentenze Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punto 12), e Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punto 23).

16. Tale divieto di disparità di trattamento concerne non soltanto le discriminazioni palesi in base alla nazionalità, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, basandosi su altri criteri di distinzione, pervenga di fatto al medesimo risultato, come in particolare il criterio di distinzione della residenza [5].

17. Nel caso di specie, il regime forfettario in parola accorda vantaggi in quanto permette al lavoratore di percepire dal datore di lavoro indennità esenti da imposta per un importo sino al 30% della base imponibile dell'imposta sui salari, senza dover dimostrare spese extraterritoriali e senza dover aver effettivamente sostenuto tali spese in pari misura.

18. L'applicazione del regime forfettario non dipende invero dalla cittadinanza del lavoratore, ma dalla sua residenza prima di prendere servizio nei Paesi Bassi. Se viveva a una distanza inferiore a 150 chilometri dal confine olandese, egli resta escluso dal regime forfettario.

19. Il regime in parola distingue in modo indiretto tra cittadini di Stati membri diversi. Esso comporta uno svantaggio a carico dei residenti in determinati Stati esteri rispetto ai residenti in altri. Solo i lavoratori residenti in Belgio, Germania, Francia, Lussemburgo o Inghilterra possono, per ragioni geografiche, non soddisfare la condizione dei 150 chilometri, mentre i lavoratori residenti in altri Stati membri soddisfano sempre tale condizione. In fondo, potrebbero essere esclusi dal regime forfettario persino tutti i lavoratori residenti in Belgio.

20. La particolarità del caso in esame non consiste – diversamente da quanto di norma oggetto di esame da parte della Corte – nel fatto che lo Stato membro interessato discrimini i lavoratori stranieri rispetto a quelli residenti. Nel caso di specie, infatti, i residenti alle dipendenze anch'essi di un datore di lavoro olandese non possono a priori far valere spese extraterritoriali in sede di tassazione del loro salario. Del pari, non possono avvalersi del regime forfettario i residenti che lavorino all'estero. Una discriminazione sussiste pertanto soltanto per i residenti in determinati Stati membri rispetto ai residenti in altri Stati membri.

21. Occorre quindi chiarire la questione se la libera circolazione dei lavoratori osti in linea di principio anche a un trattamento differenziato tra cittadini di Stati membri diversi.

22. Al riguardo la Commissione ha giustamente osservato che l'articolo 7, paragrafi 1 e 2, del regolamento sulla libera circolazione dei lavoratori, che si fonda sull'articolo 46 TFUE, prescrive soltanto che i lavoratori di altri Stati membri siano trattati come i lavoratori residenti. Tale disposizione corrisponde all'articolo 46, lettera c), TFUE, che si occupa soltanto delle condizioni di lavoro stabilite, da un lato, per i lavoratori nazionali e, dall'altro, per i lavoratori «degli altri Stati membri».

23. Tuttavia il tenore letterale dell'articolo 45, paragrafo 2, TFUE, che definisce il contenuto della libera circolazione dei lavoratori, ha una portata più ampia. In base ad esso, per quanto riguarda le condizioni di lavoro, è vietata «qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri». Ciò comprende anche il divieto generale di un trattamento differenziato degli stranieri in ragione dello Stato membro del rispettivo luogo di residenza.

24. La Corte si è però espressa sinora in modo non univoco sulla questione se le libertà fondamentali vietino anche una distinzione tra cittadini di Stati membri diversi.

5 — V. sentenze Sotgiu (152/73, EU:C:1974:13, punto 11), e Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punti da 26 a 28).

25. Da un lato, nella sentenza Columbus Container Services, essa non ha ravvisato una lesione della libertà di stabilimento sancita dall'articolo 49 TFUE nel mero trattamento differenziato in ragione dello Stato membro del centro di attività [6]. Nel concludere per l'insussistenza di una violazione di detta libertà fondamentale, la Corte ha sottolineato piuttosto che la fattispecie transfrontaliera al suo esame era trattata alla pari delle situazioni interne [7]. Per quanto attiene, poi, alla libera circolazione dei capitali di cui all'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, che riguarda anche gli Stati terzi, la Corte ha ritenuto che il trattamento differenziato dei redditi da capitale in base allo Stato terzo di provenienza non ricadesse, in quanto tale, nell'ambito di applicazione di detta disposizione [8].

26. Dall'altro lato, nella sentenza Orange European Smallcap Fund, sempre nell'ambito della libera circolazione dei capitali, la Corte ha ravvisato una violazione di detta libertà fondamentale nel diverso trattamento dei diversi altri Stati membri da parte dello Stato di origine [9]. In altre decisioni sulla libera circolazione dei capitali e sulla libertà di stabilimento la Corte ha quindi quantomeno verificato se il diverso trattamento tra soggetti non residenti integrasse nel caso concreto una lesione della libertà fondamentale [10].

27. Ritengo che la libera circolazione dei lavoratori osti, in linea di principio, non soltanto a un diverso e deteriore trattamento degli stranieri rispetto ai residenti, ma anche a una distinzione tra stranieri provenienti da Stati membri diversi.

28. Mi associo a tal riguardo agli avvocati generali Léger e Mengozzi che, riferendosi alla libertà di stabilimento, hanno già osservato che sussisterebbe un contrasto con la nozione di «mercato unico» [11] ovvero un «rischio di frammentazione del mercato comune» [12], se si ammettesse un diverso trattamento delle sedi delle società a seconda dello Stato membro. Lo stesso dovrebbe temersi riguardo alla libera circolazione dei lavoratori se gli Stati membri potessero privilegiare i lavoratori di determinati Stati membri rispetto a quelli di altri.

29. A norma dell'articolo 26, paragrafo 2, TFUE, il mercato interno comporta uno «spazio senza frontiere interne». Tale obiettivo può essere raggiunto soltanto se tutti i lavoratori dell'Unione sono trattati allo stesso modo. Una distinzione tra lavoratori a seconda del paese di origine crea nuovi confini anche quando nessun lavoratore straniero è trattato in modo deteriore rispetto ai lavoratori residenti. Favorire i lavoratori soltanto di determinati Stati membri peggiora, infatti, automaticamente le condizioni di concorrenza per i lavoratori degli altri Stati membri. Il mercato interno può quindi essere leso anche da un regime come quello in esame che, di per sé, promuove la libertà di movimento dei lavoratori all'interno dell'Unione.

30. Un'agevolazione fiscale come quella olandese, accessibile solo a condizione di una determinata distanza tra il luogo di residenza all'estero del lavoratore e il confine dello Stato, lede quindi la libera circolazione dei lavoratori. Una tale lesione è ammissibile soltanto ove riguardi situazioni che non siano oggettivamente paragonabili (v. infra, punto B) oppure se sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale (v. infra, punto C).

6 — V. sentenza Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punti 50 e 51).

7 — Ibidem (punto 54).

8 — Sentenza Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, punto 48).

9 — Sentenza Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punto 56).

10 — V. sentenze D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punti da 53 a 63), e Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punti 82 e 83).

11 — V. paragrafi 79 e 80 delle conclusioni dell'avvocato generale Léger presentate nella causa Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:278).

12 — V. paragrafi 117 e 118 delle conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi presentate nella causa Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:197).

B – *Comparabilità oggettiva delle situazioni*

31. Occorre ora verificare se la situazione di un lavoratore come il sig. Sopora, che vive a meno di 150 chilometri dal confine olandese, e quella di un lavoratore che vive a più di 150 chilometri, siano oggettivamente comparabili. Secondo una giurisprudenza consolidata, la comparabilità oggettiva delle situazioni deve essere esaminata tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalla normativa di riferimento [13].

32. Il Regno dei Paesi Bassi ha sostenuto al riguardo che i due gruppi di lavoratori non sarebbero comparabili per quanto attiene alle spese extraterritoriali che sono chiamati a sostenere e di cui il regime forfettario deve tenere conto. Tali spese dipenderebbero, infatti, dalla distanza.

33. Tuttavia, non è evidente che i due gruppi siano trattati in modo diverso per un giustificato motivo [14]. Infatti, le spese extraterritoriali non si differenziano poi di tanto quando vengono confrontate situazioni di lavoratori che vivono, rispettivamente, soltanto a poco più o a poco meno di 150 chilometri dal confine olandese. Per valutare adeguatamente se, nonostante l'ampia somiglianza di questi due gruppi, sia ammissibile una distinzione sulla base del rigido limite dei 150 chilometri, è necessario che, nell'esaminare la giustificazione di questo ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori, si tenga conto anche della proporzionalità di un tale limite.

34. La lesione della libertà di circolazione dei lavoratori qui in esame riguarda quindi situazioni tra loro oggettivamente comparabili.

C – *Giustificazione*

35. Resta da esaminare se l'ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori qui in esame sia giustificato da motivi imperativi di interesse generale.

36. Secondo le indicazioni del giudice del rinvio, il regime forfettario costituisce un contributo per i datori di lavoro nazionali costretti a ricercare all'estero lavoratori con determinate qualifiche non presenti sul mercato del lavoro olandese. La condizione dei 150 chilometri sarebbe stata inserita in un secondo momento per escludere il ricorso al regime forfettario nei casi in cui un lavoratore può fare il pendolare tra il suo luogo di residenza all'estero e il luogo di lavoro nei Paesi Bassi e non deve pertanto sostenere spese extraterritoriali se non in misura contenuta. In tal modo il legislatore olandese avrebbe inteso anche contrastare distorsioni della concorrenza tra lavoratori residenti e lavoratori stranieri nelle zone di confine. Il Regno dei Paesi Bassi ha aggiunto che i datori di lavoro olandesi stabiliti in prossimità del confine avrebbero preferito i lavoratori stranieri in quanto, grazie ai vantaggi fiscali del regime forfettario, avrebbero potuto corrispondere loro un salario inferiore rispetto a quello riconosciuto ai lavoratori residenti.

37. Devo anzitutto osservare che, nel caso di specie, una giustificazione non può essere ravvisata nell'incentivo alla libera circolazione dei lavoratori, come indicato dal giudice del rinvio. La libera circolazione dei lavoratori non è infatti lesa dal regime forfettario di favore in sé, bensì dalla condizione aggiuntiva dei 150 chilometri, che esclude determinate persone dal beneficio. Solo mediante tale condizione si opera indirettamente una distinzione tra i cittadini dei diversi Stati membri. Anche tale condizione necessita pertanto di una giustificazione.

13 — V. sentenze X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punto 22), e SCA Group Holding e a. (da C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, punto 28).

14 — V. paragrafo 29 delle mie conclusioni nella causa Commissione/Regno Unito (C-172/13, EU:2014:2321).

1. Prevenzione dell'evasione fiscale

38. La Commissione ha indicato al riguardo, quale motivo di giustificazione, la lotta all'evasione fiscale. A suo avviso, la condizione dei 150 chilometri impedisce l'evasione fiscale, poiché ostacola in linea di principio una sovrastima delle spese dei lavoratori che risiedono a meno di 150 chilometri dal confine olandese.

39. Secondo una giurisprudenza costante, l'obiettivo della prevenzione dell'evasione fiscale può sì giustificare una misura nazionale se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate a eludere l'applicazione della legislazione tributaria dello Stato membro interessato [15].

40. Nel caso di specie, tuttavia, non può essere ravvisata alcuna evasione fiscale nel fatto che un lavoratore che vive a meno di 150 chilometri dal confine olandese rivendichi l'applicazione del regime forfettario. Non si vede quale costruzione di puro artificio avrebbe messo in atto un lavoratore come il sig. Sopora. Egli, in particolare, non afferma neppure che gli debbano essere riconosciute spese extraterritoriali in una certa misura, ma vuole soltanto avvalersi, come gli altri lavoratori, di un regime forfettario che trova applicazione proprio a prescindere dall'ammontare effettivo delle spese.

2. Prevenzione di svantaggi competitivi a danno dei lavoratori nazionali

41. Il Regno dei Paesi Bassi ha sostenuto pure che la condizione dei 150 chilometri sarebbe giustificata dall'obiettivo di evitare svantaggi competitivi per i lavoratori olandesi sul mercato interno del lavoro.

42. La prevenzione di distorsioni della concorrenza può in linea di principio essere considerata un motivo imperativo di interesse generale. Come si evince già dal preambolo del TFUE, la «lealtà nella concorrenza» costituisce un obiettivo essenziale dei Trattati. La prevenzione delle distorsioni della concorrenza riveste inoltre un'importanza primaria proprio rispetto al diritto tributario degli Stati membri. A tal fine, l'obiettivo in parola è perseguito in particolare mediante il divieto di imposizioni discriminatorie ai sensi dell'articolo 110 TFUE, la competenza in materia di armonizzazione delle imposte indirette ai sensi dell'articolo 113 TFUE e il divieto di aiuti di cui all'articolo 107 TFUE.

43. A prescindere però dalla questione se anche la prevenzione di svantaggi per i lavoratori *residenti* possa essere una giustificazione per trattare in modo differenziato i lavoratori di altri Stati membri in ragione del loro Stato di provenienza, nel caso di specie non risulta dal contesto giuridico riferito che la condizione dei 150 chilometri sia necessaria per raggiungere tale obiettivo. In base alle indicazioni del giudice del rinvio, il regime forfettario trova applicazione, infatti, soltanto quando sul mercato del lavoro olandese non sono presenti alternative sufficienti per il posto considerato [16]. Se per mercato del lavoro olandese si considerano i lavoratori residenti nei Paesi Bassi, il regime forfettario non potrebbe, con la condizione che pone, influenzare significativamente la concorrenza tra lavoratori residenti e lavoratori non residenti.

44. Se il giudice del rinvio, l'unico competente a interpretare il diritto nazionale e ad accertare i suoi effetti concreti, dovesse pervenire a una diversa valutazione delle condizioni di concorrenza varrebbero mutatis mutandis, ai fini dell'ulteriore esame del motivo di giustificazione in parola, le considerazioni che seguono.

15 — V., sulla libertà di stabilimento, sentenza Felixstowe Dock e Railway Company e a. (C-80/12, EU:C:2014:200, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata) e, sulla libera circolazione dei capitali, sentenza Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, punto 34 e la giurisprudenza ivi citata).

16 — V. supra, paragrafo 7.

3. Prevenzione di distorsioni della concorrenza tra lavoratori stranieri

45. L'argomento della prevenzione delle distorsioni della concorrenza può assumere rilievo, nel caso in esame, anche in altra forma.

46. La condizione dei 150 chilometri persegue l'obiettivo, immediatamente comprensibile, di non accordare il regime forfettario nei casi in cui il lavoratore può fare il pendolare tra il suo luogo di residenza all'estero e il luogo di lavoro nei Paesi Bassi e non è quindi costretto a sostenere spese extraterritoriali se non eventualmente in misura ridotta, non necessitando, in particolare, di un secondo appartamento nei Paesi Bassi. Il legislatore cerca in tal modo di rapportare l'esenzione dall'imposta prevista per le indennità accordate dal datore di lavoro per le spese extraterritoriali del suo lavoratore ai costi effettivi.

47. La distinzione è quindi diretta a evitare che determinati lavoratori traggano vantaggi oltre misura dal regime forfettario e, in tal modo, anche a evitare distorsioni della concorrenza tra i lavoratori stranieri. Tale obiettivo può essere considerato, in linea di principio, un motivo imperativo di interesse generale.

a) Adeguatezza

48. La condizione dei 150 chilometri dovrebbe essere anzitutto adeguata a raggiungere il suddetto obiettivo e ad escludere i lavoratori con ridotte spese extraterritoriali dall'applicazione del regime forfettario.

49. Nel caso di specie, il legislatore olandese ha stabilito in via presuntiva che, se la distanza tra il luogo di residenza di un lavoratore e il confine olandese è inferiore a 150 chilometri, il lavoratore non prenderà una seconda abitazione nei Paesi Bassi e dovrà pertanto sostenere costi extraterritoriali inferiori. Per i lavoratori che vivono a una distanza superiore dal confine olandese, si presume invece che debbano procurarsi una seconda abitazione nei Paesi Bassi e che sosterranno pertanto spese extraterritoriali maggiori. Il legislatore olandese vuole quindi, per ragioni di semplicità, accertare la circostanza decisiva, ossia la sussistenza di un secondo appartamento nei Paesi Bassi e i relativi costi, con l'ausilio di un'altra circostanza, vale a dire la distanza tra la residenza principale e il confine olandese.

50. Tale regime di semplificazione è adatto a escludere dal regime forfettario i lavoratori stranieri che non hanno una seconda abitazione nei Paesi Bassi e che sostengono pertanto spese extraterritoriali più ridotte. Si può, infatti, presumere che i lavoratori che vivono a più di 150 chilometri dal confine olandese non siano in grado di recarsi quotidianamente al proprio posto di lavoro e che debbano quindi mantenere una seconda abitazione o trasferirsi. Se si escludono tutti gli altri lavoratori dal regime forfettario, si vanno a colpire in ogni caso tutti i lavoratori che si spostano come pendolari quotidianamente verso il proprio posto di lavoro sostenendo quindi spese extraterritoriali più ridotte.

b) Proporzionalità del regime di semplificazione

51. Si pone tuttavia la questione se il regime di semplificazione non superi quanto necessario ai fini del raggiungimento dell'obiettivo di prevenire distorsioni della concorrenza. Il regime forfettario esclude infatti evidentemente anche quei lavoratori che non possono spostarsi come pendolari quotidianamente verso il proprio posto di lavoro, e devono pertanto disporre di un'abitazione anche nei Paesi Bassi, in quanto, benché la distanza tra il loro luogo di residenza e il confine olandese sia inferiore a 150 chilometri, la distanza fino al loro posto di lavoro nei Paesi Bassi è molto maggiore.

52. In linea di principio il legislatore nazionale può, per motivi di semplificazione, assumere come decisivo un criterio di distinzione facilmente dimostrabile, anziché un elemento di difficile accertamento. Infatti, benché le difficoltà amministrative non siano *di per sé* sufficienti per giustificare un ostacolo a una libertà fondamentale [17], il Regno dei Paesi Bassi ha giustamente osservato che, in base alla giurisprudenza in materia di giustificazione di un regime nazionale, occorre tener conto di una gestione semplice e del suo controllo [18] nonché degli oneri amministrativi per le autorità fiscali [19]. Così facendo, la Corte riconosce essenzialmente che gli oneri dell'esecuzione amministrativa svolgono un ruolo anche nel mercato interno. Nel caso di specie, un regime alternativo in base al quale occorra, in molti casi, accertare di volta in volta se un lavoratore straniero abbia a disposizione e utilizzi effettivamente un secondo appartamento nei Paesi Bassi comporterebbe maggiori oneri amministrativi sia per il datore di lavoro che per l'amministrazione tributaria. Quest'ultima potrebbe inoltre controllare un tale regime solo con grandi difficoltà.

53. Regimi di semplificazione siffatti, fondati su un criterio di distinzione agevolmente controllabile, devono tuttavia – in tal senso in modo analogo alle forme dissimulate di discriminazione [20] – condurre, con l'impiego del criterio di distinzione alternativo, essenzialmente allo stesso risultato. Nel caso di specie si pone la questione se la condizione dei 150 chilometri possa in linea di principio riflettere la portata delle spese extraterritoriali di un lavoratore.

54. Occorre anzitutto chiarire che, analogamente a quanto accade nell'ambito di una discriminazione indiretta, dove per esempio la residenza non sempre è collegata alla cittadinanza [21], nel caso di un regime di semplificazione non si può pretendere che non sussistano situazioni in cui la presunzione operata dal legislatore risulti errata. Gli esempi addotti dalla Commissione di lavoratori che, pur abitando a meno di 150 chilometri dal confine olandese, non possono essere considerati fare quotidianamente i pendolari sino al posto di lavoro non depongono per l'inadeguatezza del criterio di distinzione scelto dal legislatore. Al contrario, rientra nella natura stessa di un regime di semplificazione il fatto che esistano anche casi in cui il criterio di distinzione non porta risultato.

55. Tuttavia i casi da ultimo citati possono essere soltanto singoli episodi. Il criterio scelto nell'ambito di una semplificazione deve, di norma, individuare correttamente la fattispecie. Un regime di semplificazione è quindi, in linea di principio, proporzionato solo quando conduce, nella stragrande maggioranza dei casi, allo stesso risultato cui si sarebbe pervenuti senza la semplificazione. Ho posto requisiti analoghi già per l'accertamento di una discriminazione dissimulata [22].

56. Sotto tale profilo sussistono dubbi, quanto alla condizione dei 150 chilometri, che possono tuttavia essere chiariti, in definitiva, soltanto dal giudice del rinvio sulla base dell'esame delle circostanze di fatto rilevanti [23].

57. La distanza tra il luogo di residenza di un lavoratore e il *confine* olandese è, infatti, nel caso del Regno dei Paesi Bassi, che ha un'espansione da nord a sud di circa 300 chilometri e da ovest a est di circa 180 chilometri, poco indicativa della distanza tra il luogo di residenza di un lavoratore e il suo *luogo di lavoro* nei Paesi Bassi. Solo quest'ultima distanza è determinante al fine di stabilire se un lavoratore farà il pendolare e quindi anche al fine di individuare l'entità delle sue spese extraterritoriali. Potrebbero quindi essere molti i casi in cui il criterio di distinzione scelto dal legislatore olandese non corrisponde alla situazione da rappresentare.

17 — V., in tal senso, sentenze Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punto 45); Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punto 55), e van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, punto 56 e la giurisprudenza ivi citata).

18 — V. sentenza Commissione/Italia (C-110/05, EU:C:2009:66, punto 67).

19 — V. sentenza X (C-498/10, EU:C:2012:635, punto 51).

20 — V. supra, paragrafo 16.

21 — V., in tal senso, anche la sentenza Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punto 41).

22 — V. paragrafi da 37 a 47 delle mie conclusioni nella causa Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531).

23 — V. anche, riguardo alla discriminazione indiretta, sentenza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punti da 39 a 41).

58. Il Regno dei Paesi Bassi ha ribattuto che talvolta è difficile individuare il luogo di lavoro, perché determinati lavoratori non hanno un posto di lavoro fisso, ma si spostano costantemente tra più luoghi o, in caso di multinazionali, dispongono soltanto di posti di lavoro sconosciuti all'amministrazione fiscale. Le difficoltà amministrative di cui trattasi mi sembrano però tutto sommato limitate e insufficienti per giustificare il ricorso a un criterio di distinzione che, in molti casi, non individua la fattispecie decisiva. Tanto più che, nell'ambito del regime forfettario – come dichiarato dalla Commissione in udienza senza essere smentita –, la distanza del luogo di residenza all'estero di un lavoratore viene verificata una sola volta prima dell'inizio della sua attività nei Paesi Bassi.

c) Proporzionalità delle conseguenze giuridiche

59. Il regime di semplificazione potrebbe inoltre eccedere quanto necessario ai fini del raggiungimento dell'obiettivo della prevenzione di distorsioni della concorrenza tra i lavoratori stranieri anche sotto il profilo delle sue conseguenze giuridiche.

60. Il regime forfettario avrebbe, infatti, potuto essere limitato per i lavoratori stranieri residenti in prossimità del confine, riducendo nei loro confronti la percentuale della base imponibile dell'imposta sui compensi del 30% a un valore inferiore, invece di escluderli completamente dal beneficio. Così facendo, i lavoratori stranieri residenti in prossimità del confine avrebbero potuto conservare i vantaggi del regime forfettario nel senso che, fino a un determinato ammontare, non avrebbero dovuto dimostrare le loro spese e, grazie al regime forfettario, sarebbero state considerate a fini fiscali, per un certo importo, anche spese non sostenute [24]. Esisterebbe quindi un mezzo meno invasivo per prevenire le distorsioni della concorrenza tra lavoratori stranieri: calcolare forfettariamente le spese extraterritoriali di tutti i lavoratori stranieri, ai fini del rimborso esente da imposta da parte del datore di lavoro, seppure in misura diversa a seconda della distanza tra il loro luogo di residenza e il confine.

61. Il diniego di un tale regime forfettario ridotto per i lavoratori stranieri residenti in prossimità del confine sarebbe proporzionato solo se tali lavoratori, nella stragrande maggioranza dei casi, non sostenessero essenzialmente costi extraterritoriali. Solo allora si renderebbe necessario, ai fini della prevenzione delle distorsioni della concorrenza, escludere i lavoratori residenti in prossimità del confine anche dai vantaggi di un regime forfettario su scala minore. Anche tale questione deve essere esaminata dal giudice del rinvio sulla base delle circostanze di fatto e del quadro normativo nazionale.

D – *Conclusione*

62. Una normativa nazionale che subordini un vantaggio fiscale, come il regime forfettario in esame, a una disposizione quale la condizione dei 150 chilometri è compatibile con l'articolo 45 TFUE solo se, in primo luogo, il criterio di distinzione della distanza del luogo di residenza dal confine individua, nella stragrande maggioranza dei casi, lavoratori stranieri che possono fare quotidianamente i pendolari sino al loro luogo di lavoro nei Paesi Bassi e, in secondo luogo, se tali lavoratori non sostengono di massima nessuna spesa extraterritoriale ai sensi del regime forfettario. Spetta al giudice del rinvio chiarire se tali presupposti siano soddisfatti.

24 — V. supra, paragrafo 17.

## VI – **Conclusione**

63. Propongo quindi alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dallo Hoge Raad der Nederlanden nei seguenti termini:

La libera circolazione dei lavoratori ai sensi dell'articolo 45 TFUE non osta a una normativa nazionale come quella controversa nel procedimento principale, che consente un rimborso in esenzione d'imposta per le spese extraterritoriali dei lavoratori transfrontalieri e in base alla quale al lavoratore che, nel periodo precedente le sue attività nello Stato membro interessato, abitava all'estero a più di 150 chilometri dal confine di tale Stato può essere riconosciuta un'indennità forfettaria esentasse, non subordinata alla prova di esborsi e magari superiore alle spese extraterritoriali effettivamente sostenute, mentre per il lavoratore che, nel medesimo periodo, abitava a una distanza inferiore da detto Stato membro il livello dell'indennità esente da imposta è limitato all'ammontare effettivo dimostrabile delle spese extraterritoriali, a condizione che i lavoratori come quest'ultimo possano, nella stragrande maggioranza dei casi, fare i pendolari giornalmente verso il loro luogo di lavoro nei Paesi Bassi e non sostengano essenzialmente spese extraterritoriali.