CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 27 gennaio 2000 *

1. Il Tribunal administratif di Lussemburgo ha sollevato, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 234 CE), una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 48 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE) e di alcune disposizioni del regolamento (CE) n. 1612/68 [1].

Si vuole in sostanza sapere se un lavoratore cittadino di uno Stato membro possa essere obbligato da un altro Stato membro, dove risiede e percepisce in pratica la totalità dei redditi familiari, ad essere soggetto ad imposta sui redditi come persona singola per il fatto che il coniuge, dal quale non è separato, e i suoi figli non risiedono nel medesimo Stato.

I — I fatti

2. Dall'ordinanza di rinvio si evince che sia il signor Zurstrassen, ricorrente nella causa a qua, sia la moglie sono cittadini belgi. Il signor Zurstrassen effettuò la maggior parte degli studi in Belgio, paese dove lavorava e risiedeva prima che gli fosse offerto l'impiego che occupa in Lussemburgo. Per poter accettare tale posto di lavoro, lo stesso dovette installarsi in tale paese, ma la moglie e i figli, per ragioni scolastiche, continuarono a vivere in Belgio.

La quasi totalità dei redditi di tale nucleo familiare, costituita dalla retribuzione del signor Zurstrassen, viene percepita in Lussemburgo. La moglie vive a Battice (Belgio), luogo dove il signor Zurstrassen si reca tutti i fine settimana. La stessa non svolge alcuna attività economica, non ha redditi propri e non è soggetto imponibile in tale paese [2].

3. Durante il 1995 e il 1996 il signor Zurstrassen occupava un immobile preso in affitto in Lussemburgo, dove la moglie si recava occasionalmente senza che ciò volesse significare, conformemente alla normativa locale, che la stessa avesse acquisito la residenza fiscale nel detto Stato [3]. Il signor Zurstrassen, nelle dichiarazioni d'imposta sul reddito presentate in

* Lingua originale: lo spagnolo.

1 — Regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU L 257, pag. 2).

2 — In un certificato rilasciato dall'Ufficio centrale d'imposta dell'Administration des contributions directes de Verviers (Belgio) il 4 settembre 1998, viene affermato che la moglie del signor Zurstrassen «non ha percepito alcun reddito nel corso degli anni 1995 e 1996, e che non è pertanto soggetta ad imposta».

3 — Il fatto che il 1° aprile 1999 i coniugi avevano acquistato un appartamento nella città di Lussemburgo, risulta irrilevante a questi fini, dal momento che tale acquisto è stato effettuato successivamente agli esercizi fiscali controversi nella causa a qua.

quegli anni, ha indicato che il suo domicilio era in Lussemburgo e che la moglie risiedeva in Belgio. Nelle cartelle d'imposta che l'amministrazione delle imposte dirette gli comunicava, lo stesso veniva classificato nella classe d'imposta 1, che corrisponde alle persone singole.

L'interessato impugnava tutte e due le dette cartelle presentando opposizione dinanzi al direttore dell'Administration des contributions directes.

II — La questione pregiudiziale

4. Constatando che tale organo dell'amministrazione tributaria non si pronunciava sulle opposizioni presentate, il signor Zurstrassen proponeva ricorso dinanzi al Tribunal administratif, il quale, prima di pronunciarsi nel merito, decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 48 del Trattato dell'Unione europea e l'art. 1, n. 1, del citato regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612[4], ostino ad una normativa nazionale che assoggetta il beneficio dell'imposta congiunta di due coniugi e della corrispondente classe d'imposta 2, la quale concede ai coniugi, a talune condizioni, un onere tributario più favorevole di quello che incomberebbe in caso di imposizione individuale, sempre che i due coniugi, non separati né di fatto né giudizialmente, abbiano i loro rispettivi domicili fiscali in uno stesso Stato membro, mentre esclude dal beneficio di tale regime d'imposta il coniuge che si stabilisce in uno Stato membro, lasciando il resto della famiglia in un altro Stato membro».

III — La normativa nazionale

5. L'imposta sul reddito delle persone fisiche è disciplinata dalla legge del 1967, nella versione modificata nel 1990[5]. L'art. 2, n. 1, di tale legge stabilisce che le persone fisiche sono considerate contribuenti residenti o non residenti, a seconda che abbiano o no il loro domicilio fiscale o la loro dimora abituale nel Granducato. Nel disciplinare l'imposizione congiunta dei coniugi, l'art. 3 contempla i coniugi che all'inizio dell'anno d'imposta sono contribuenti residenti e non sono di fatto separati in forza di una dispensa della legge o di un provvedimento del giudice.

6. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota per il calcolo dell'imposta, i contribuenti vengono classificati in classi. Nella classe 1 figurano le persone singole senza figli e, in determinate circostanze, i separati e i divorziati senza figli. La classe 2 è riservata ai coniugi, i quali possono essere assoggettati all'imposta congiuntamente, mentre

4 — Citata nella nota 1 supra.

5 — Legge sull'imposta sul reddito (LIR), modificata, del 4 dicembre 1967 (*Mémorial A* n. 79 del 6 dicembre 1967), come emendata con legge 6 dicembre 1990.

alla classe 1 appartengono, tra gli altri, i vedovi. L'imposta che grava sui contribuenti della classe 1 si determina applicando l'aliquota di base al reddito imponibile. Conformemente all'art. 121, che regola il metodo dello splitting, l'imposta a carico dei contribuenti della classe 2 corrisponde al doppio della quota che, applicando l'aliquota di base, corrisponde alla metà del reddito imponibile. A parità di reddito, e senza tener conto delle detrazioni alle quali hanno caso per caso diritto, i contribuenti della classe 2 sono soggetti ad un'aliquota impositiva più bassa di quella che si ottiene per i contribuenti della classe 1.

La circolare LIR n. 3/1 [6] qualifica l'imposizione congiunta dei coniugi come l'eccezione più importante al principio che ciascun soggetto passivo è assoggettato ad imposta in funzione del suo reddito. L'imposta congiunta si caratterizza per il fatto che semplifica, da un lato, la quota impositiva mediante il cumulo dei redditi e, d'altro lato, la riscossione dell'imposta istituendo una solidarietà tra i debitori d'imposta.

7. I vantaggi connessi con l'imposizione congiunta non restano, però, limitati ai coniugi residenti. Infatti, l'art. 157 bis della legge sull'imposta sul reddito stabilisce che i contribuenti non residenti, coniugati e non separati di fatto, sono classificati, su loro richiesta, nella classe d'imposta 2 sempre che più del 50% del reddito professionale della coppia sia imponibile in Lussemburgo. Qualora ambedue i coniugi percepiscano redditi professionali imponibili in tale Stato, su domanda, viene loro concessa l'imposizione congiunta [7].

IV — La normativa comunitaria

8. Conformemente all'art. 48, n. 2, del Trattato,

«la libera circolazione implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità dei lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro».

9. L'art. 1, n. 1, del regolamento n. 1612/68 di cui il giudice a quo chiede una pronuncia interpretativa dispone:

«Ogni cittadino di uno Stato membro, qualunque sia il suo luogo di residenza,

6 — Circolare LIR n. 3/1 del 19 agosto 1991, relativa all'imposizione congiunta dei coniugi.

7 — Il rappresentante del governo lussemburghese ha fatto presente, rispondendo alla domanda da me posta nel corso dell'udienza, che, perché coniugi non residenti possano essere assoggettati ad imposta congiuntamente per il reddito prodotto in Lussemburgo e siano soggetti ad imposta in questo Stato, è sufficiente che uno di essi ottenga più del 50% dei redditi professionali della coppia.

ha il diritto di accedere ad un'attività subordinata e di esercitarla sul territorio di un altro Stato membro, conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative che disciplinano l'occupazione dei lavoratori nazionali di detto Stato».

L'art. 7 del detto regolamento, che a mio modo di vedere risulterà utile ai fini della soluzione della questione sollevata, così dispone:

«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 d'impiego e di lavoro, in particolare, in materia di retribuzioni, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato.

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

(...)».

V — Il procedimento dinanzi alla Corte di giustizia

10. Hanno presentato osservazioni scritte nel presente procedimento, entro il termine all'uopo stabilito dall'art. 20 dello Statuto CE della Corte di giustizia, il ricorrente nella causa principale, il governo lussemburghese, il governo spagnolo e la Commissione.

Nel corso dell'udienza, tenutasi il 14 dicembre 1999, sono comparsi il rappresentante del signor Zurstrassen, quello del governo lussemburghese, quello del governo spagnolo e l'agente della Commissione i quali hanno presentato le loro osservazioni orali.

11. Il ricorrente nella causa a qua considera che la legge lussemburghese sull'imposta sul reddito contiene una lacuna, giacché concede i vantaggi inerenti all'imposizione congiunta ai coniugi se sono residenti e consente, sempre che sussistano determinate condizioni, che vengano fatte rientrare in questa modalità di imposizione i coniugi non residenti, mentre non regola il caso in cui uno dei coniugi risieda in Lussemburgo e l'altro in un altro Stato membro distinto. Così il cittadino dell'Unione che intenda trasferirsi senza l'altro coniuge in uno Stato membro per svolgervi un'attività economica deve subire un carico fiscale più elevato, che potrebbe indurlo a non accettare il lavoro offertogli. Per questa ragione il ricorrente nella causa a qua ritiene che la normativa lussemburghese sia in contrasto con l'art. 48 del Trattato e l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

12. Il governo lussemburghese fa presente nelle osservazioni scritte che l'imposizione congiunta costituisce un obbligo per i contribuenti residenti, la cui finalità è quella di semplificare la base imponibile e la riscossione del tributo. Applicando tale modalità d'imposizione, l'amministrazione fiscale adotta una decisione congiunta, senza entrare nell'esame del regime economico del matrimonio, e l'ente esattore può rivolgersi a uno qualsiasi dei coniugi, senza distinzione, chiedendo il pagamento dell'intero debito tributario. Se uno di essi non è residente, quest'ultima possibilità cessa di esistere. Tuttavia nel corso dell'udienza, rispondendo a una mia domanda, il rappresentante del governo lussemburghese ha riconosciuto che, in caso di applicazione dell'art. 157 bis della legge sull'imposta sul reddito (che consente di assoggettare congiuntamente al tributo i coniugi non residenti nell'ipotesi in cui più del 50% dei loro redditi professionali sono soggetti a imposizione in Lussemburgo), la solidarietà tra coniugi nei confronti del debito tributario rappresentava, in pratica, un problema per la sua amministrazione tributaria, ma che si accordava tale vantaggio tecnico ai non residenti perché costituiva un obbligo imposto dal diritto comunitario.

Ha aggiunto che l'imposizione congiunta non assoggetta al tributo il nucleo familiare né il capo famiglia, bensì consiste nell'imputare a ciascuno dei coniugi, oltre ai propri redditi, e alle detrazioni e agli sgravi corrispondenti alla sua situazione personale, anche i redditi, le detrazioni e gli sgravi dell'altro coniuge, per poi applicare alla somma dei redditi l'aliquota d'imposta della classe 2. Da ciò consegue che, qualora uno dei coniugi non abbia redditi propri o li abbia molto bassi, l'aliquota fiscale che si ottiene è più bassa di quanto sarebbe se i coniugi fossero stati assoggettati ad imposta separatamente.

13. Il governo spagnolo afferma che non si può parlare di discriminazione quando la legge di uno Stato membro assoggetta a imposizione congiunta i coniugi conviventi residenti sul suo territorio, non separati, e non concede, in cambio, i detti vantaggi fiscali ai coniugi che risiedono in Stati membri diversi, giacché gli uni si trovano in una situazione diversa dagli altri. A suo avviso, la legge lussemburghese dell'imposta sul reddito, che si applica indipendentemente dalla nazionalità del soggetto passivo, non concede al signor Zurstrassen, che si è avvalso del suo diritto di libera circolazione come lavoratore, un trattamento fiscale meno favorevole di quello che otterrebbe un cittadino lussemburghese il cui coniuge risieda in un altro Stato membro.

14. La Commissione ritiene che il signor Zurstrassen e la moglie siano vittime di una discriminazione indiretta in ragione della cittadinanza, in contrasto con l'art. 48 del Trattato e con l'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68. Tale discriminazione sorge dal diverso trattamento che la normativa lussemburghese riserva, a parità di reddito, ai coniugi che sono entrambi residenti nel paese e ai coniugi di cui solo uno lo è, mentre nell'uno e nell'altro caso i detti coniugi si trovano fiscalmente nella medesima situazione obiettiva per cui meriterebbero di ricevere un trattamento simile.

Risulta evidente il paradosso che emerge nell'art. 157 bis della legge lussemburghese laddove questa consente ai coniugi non residenti i cui redditi professionali sono imponibili in Lussemburgo per più del 50% di essere soggetti ad imposizione congiunta, mentre nega tale possibilità a coniugi trovantisi in una situazione quale quella dei Zurstrassen, che percepiscono di fatto il 100% del loro reddito in tale Stato, nel quale, inoltre, risiede colui che percepisce tali redditi.

La Commissione conclude le sue osservazioni affermando che non vi sono giustificazioni possibili per siffatta discriminazione e che sarebbe coerente con l'accordo del 1970 tra il Lussemburgo e il Belgio, al fine di evitare la doppia imposizione, assimilare il contribuente trovantesi nella situazione del signor Zurstrassen al contribuente residente in Lussemburgo e il cui coniuge, non legalmente separato, abbia una residenza distinta nel Granducato.

VI — Analisi della questione pregiudiziale

15. A partire dal 1986 e soprattutto nel corso degli anni Novanta, la Corte di giustizia ha dovuto esaminare, il più delle volte su domanda di giudici nazionali, il modo di conciliare la competenza che gli Stati membri continuano a vantare in modo esclusivo, in materia di imposte dirette, quali quelle gravanti sul reddito delle persone fisiche e sui redditi da società, con il diritto di libera circolazione dei lavoratori e di stabilimento.

16. Tra le sentenze pronunciate in siffatta materia ve ne sono sette che si riferiscono all'imposta sul reddito delle persone fisiche. In due di esse la Corte doveva decidere se la normativa nazionale rispettasse il principio di parità di trattamento nell'ambito del diritto di stabilimento [8], mentre nelle altre restanti cinque sentenze la Corte ha dovuto pronunciarsi sull'applicazione del medesimo principio nel contesto della libera circolazione dei lavoratori [9].

Poiché il signor Zurstrassen è un lavoratore che si è trasferito in Lussemburgo per svolgervi un'attività subordinata, mi limiterò ad esaminare le ultime cinque sentenze dove la Corte di giustizia ha interpretato l'art. 48 del Trattato con riferimento a normative nazionali che regolamentano l'imposta sul reddito delle persone fisiche.

17. Tra le cinque sentenze ve ne sono due che hanno avuto come sfondo la normativa lussemburghese e gli effetti che la stessa produceva sugli obblighi fiscali dei lavoratori che, nel corso di un esercizio fiscale, si

8 — Trattasi delle sentenze 11 agosto 1995, Wielockx (causa C-80/94, Racc. pag. I-2493), e 27 giugno 1996, Asscher (causa C-107/94, Racc. pag. I-3089).

9 — Sentenze 8 maggio 1990, Biehl (causa 175/88, Racc. pag. I-1779); 14 febbraio 1995, Schumacker (causa C-27/93, Racc. pag. I-225); 26 ottobre 1995, Commissione/Lussemburgo (causa C-151/94, Racc. pag. I-3685); 12 maggio 1998, Gilly (causa C-336/96, Racc. pag. I-2793), e 14 settembre 1999, Gschwind (causa C-391/97, Racc. pag. I-5451).

installavano nel paese o lo abbandonavano. Si tratta delle sentenze Biel e Commissione/Lussemburgo [10].

18. La prima sentenza trovava la sua origine nella questione sollevata dal Conseil d'État per dirimere il ricorso di un cittadino tedesco residente nel Granducato nel periodo tra novembre 1973 e ottobre 1983, il quale, nel trasferirsi in Germania per lavoro, si riteneva oggetto di un trattamento fiscale discriminatorio rispetto ai lavoratori che continuavano a risiedere nel Lussemburgo. Al momento della liquidazione dell'imposta sul reddito per l'esercizio fiscale 1983, l'amministrazione fiscale lussemburghese gli negava la restituzione benché le trattenute alla fonte praticate sul suo salario eccedessero di oltre LUF 100 000 il suo debito d'imposta. La motivazione stava in una disposizione di legge che escludeva la restituzione delle trattenute praticate a carico dei lavoratori che sono stati soggetti passivi residenti solo per una parte dell'anno.

La Corte ha rilevato che, sebbene si applichi indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente interessato, il criterio della residenza stabile nel territorio nazionale ai fini di una possibile restituzione di somme pagate in eccesso a titolo di imposta sul reddito rischia di danneggiare in particolare i contribuenti cittadini di altri Stati membri, giacché saranno spesso questi ultimi a lasciare il paese o a stabilirvisi durante l'anno [11]. La Corte ha risposto al giudice nazionale dichiarando che il numero 2 dell'art. 48 del Trattato osta a che la normativa fiscale di uno Stato membro stabilisca che le trattenute d'imposta sulle retribuzioni effettuate a carico di un lavoratore subordinato, cittadino di uno Stato membro, che sia contribuente residente per una parte dell'anno soltanto, in quanto si stabilisce nel paese o lo lascia durante l'anno fiscale, rimangono acquisite al Tesoro e non sono restituibili [12].

19. Nel giugno 1994, rilevando che il Granducato di Lussemburgo non aveva modificato la propria normativa per attenersi alla sentenza Biehl, la Commissione considerava tale Stato inadempiente agli obblighi derivanti dal numero 2 dell'art. 48 del Trattato e dal numero 2 dell'art. 7 del regolamento n. 1612/68. La legislazione fiscale lussemburghese continuava a disporre che, per ottenere la restituzione delle somme riscosse in eccesso sull'imposta sul reddito o la regolarizzazione mediante una detrazione annuale, il soggetto passivo doveva essere stato residente per tutto il periodo impositivo o, in mancanza, aver svolto attività lavorativa subordinata per almeno nove mesi nel territorio lussemburghese. Se non integrava tali condizioni, lo stesso doveva presentare un ricorso al fine di ottenere un «equo» rimborso delle somme riscosse in eccesso.

20. Il governo lussemburghese ribatteva a questo proposito che lo scopo della sua normativa era quello di garantire l'applicazione del principio della progressività dell'imposta, evitando che la procedura ordinaria seguita dagli uffici tributari procuri ai residenti temporanei rimborsi arbitrari, derivanti dalla mancanza d'informazioni

10 — Citata nella nota 9 supra.

11 — Sentenza Biehl (già citata nella nota 9 supra), punto 14 della motivazione.

12 — Ibidem, punto 19 della motivazione.

in merito al reddito annuo di tali contribuenti. Il detto governo aggiungeva altresì che il calcolo dei rimborsi d'imposta a favore di un residente temporaneo esigeva che l'amministrazione tributaria fosse al corrente dei redditi percepiti all'estero dal detto contribuente prima che si stabilisse nel Granducato o dopo che avesse lasciato il territorio nazionale, al fine di determinare l'aliquota d'imposta appropriata da applicare ai redditi lussemburghesi.

21. La Corte di giustizia ha considerato che la normativa controversa, la quale imponeva un obbligo di residenza o di lavoro continuativo nel territorio nazionale per un certo periodo per accedere a determinati vantaggi fiscali riconosciuti a favore dei residenti, per quanto si applicasse indipendentemente dalla cittadinanza del soggetto passivo, poteva risultare particolarmente sfavorevole per i cittadini di altri Stati membri, giacché saranno spesso questi ultimi a lasciare il paese o a stabilirvisi durante l'anno. Saranno anche questi ultimi che, con maggior frequenza, smetteranno di lavorare nel Lussemburgo allo scadere di un contratto di lavoro temporaneo [13].

22. Credo che il medesimo ragionamento possa essere seguito per risolvere la presente causa, dato che la discriminazione sofferta dal signor Biehl era dovuta al fatto che aveva cessato di essere residente nel Granducato, mentre il signor Zurstrassen è stato temporaneamente residente nel territorio di questo Stato durante gli esercizi fiscali controversi.

23. Come ho indicato all'inizio, la normativa lussemburghese sull'imposta sul reddito riserva l'imposizione congiunta, la quale, a parità di reddito, dà luogo ad un'aliquota d'imposta più bassa, ai coniugi conviventi che non siano separati per effetto di una dispensa ai sensi di legge o di una decisione giudiziaria. Dai documenti allegati all'ordinanza si apprende che, quando viene integrata quest'ultima condizione, i coniugi possono avere residenze separate [14] e continuare ad essere assoggettati ad imposizione congiuntamente, purché tali residenze siano situate nel territorio del Granducato.

24. Secondo la Corte di giustizia, il principio della parità di trattamento in materia di retribuzione sarebbe privo di effetto utile se potesse essere violato da norme nazionali discriminatorie in materia d'imposta sul reddito. Per questo motivo, il Consiglio ha prescritto nell'art. 7 del regolamento n. 1612 che i lavoratori cittadini di uno Stato membro debbano fruire nel territorio di un altro Stato membro degli stessi vantaggi fiscali dei lavoratori nazionali [15].

25. Nella causa che sto esaminando la norma nazionale controversa si applica indipendentemente dalla cittadinanza dei soggetti passivi e, pertanto, non costituisce una discriminazione diretta.

13 — Sentenza Commissione/Lussemburgo (già citata alla nota 9 supra), punti 15 e 16.

14 — Il ricorrente nella causa a qua considera nelle sue osservazioni che la legge 12 novembre 1986 ha abbandonato il criterio economico della vita in comune e lo ha sostituito con il dovere di coabitazione dei coniugi.

15 — Sentenza Biehl (già citata nella nota 9 supra), punto 12.

Orbene, secondo la giurisprudenza di questa Corte, le norme relative alla parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, basandosi su altri criteri di distinzione, pervenga di fatto al medesimo risultato [16].

26. E' fuori discussione che l'ottenimento del vantaggio [17] che l'imposizione congiunta comporta per i coniugi è soggetto alla condizione della residenza di ambedue i soggetti passivi. Si tratta di una condizione che i cittadini lussemburghesi potranno integrare, con maggior facilità, dei cittadini degli altri Stati membri che si sono installati nel Granducato per svolgervi un'attività economica e che è tale da poter arrecare pregiudizio prevalentemente ai lavoratori migranti, giacché questi incontreranno maggiori difficoltà per soddisfarla.

Infatti, coloro che continuano a mantenere la residenza della propria famiglia nel loro paese di origine saranno, in maggioranza, lavoratori migranti cittadini di altri Stati membri, che si sono installati in Lussemburgo per accettare un posto di lavoro, in molti casi sulla base di contratti di durata limitata, mentre coloro che hanno la famiglia residente nel territorio del Granducato sono, in maggioranza, cittadini lussemburghesi.

16 — Sentenza 12 febbraio 1974, Sotgiu (causa C-152/73, Racc. pag. 153), punto 11.

17 — Il governo lussemburghese afferma che l'imposizione congiunta non è un vantaggio fiscale e che esistono casi in cui i coniugi fanno il possibile per evitarla. Non nego che questi casi esistano in pratica, considero però che l'imposizione congiunta, in quanto attenui la progressività dell'imposta nel caso in cui uno dei coniugi non abbia redditi propri o abbia redditi molto bassi, può essere qualificata un vantaggio fiscale.

27. Devo pertanto concludere che, qualora uno dei contribuenti sia residente, la condizione che l'altro coniuge sia pure residente nel Granducato per aver diritto all'imposizione congiunta costituisce una discriminazione basata sulla cittadinanza.

28. Questa constatazione mi pare più che sufficiente per considerare che uno Stato membro non può assoggettare coniugi nella situazione in cui si trova il signor Zurstrassen e la moglie alla condizione che entrambi risiedano nel suo territorio perché sia loro consentita un'imposizione congiunta. Vi sono però argomenti aggiuntivi che rafforzano quest'affermazione e che risultano dalla più recente giurisprudenza di questa Corte di giustizia relativa all'esame dell'incidenza dei tributi diretti degli Stati membri sulla libera circolazione dei lavoratori.

29. Mi riferisco alle sentenze emesse nelle cause Schumacker e Gschwind, che trovano la loro origine negli effetti che la normativa tedesca relativa all'imposta sui redditi produceva quando veniva applicata a lavoratori non residenti, e alla sentenza Gilly [18]. Passerò ad esaminarle nello stesso ordine.

30. Il signor Schumacker, cittadino belga, lavorava in Germania dove percepiva, in pratica, la totalità del reddito del suo

18 — Già citata alla nota 9 supra.

nucleo familiare e risiedeva in Belgio con la famiglia. Spettava alla Germania, luogo di svolgimento della sua attività, assoggettare ad imposizione i redditi del suo lavoro. La normativa tedesca disponeva che i soggetti passivi non residenti, indipendentemente dalla loro situazione familiare, erano inclusi nella classe 1, il che voleva significare che non poteva essere loro applicato il metodo e le aliquote d'imposizione dello splitting, e che ricevevano il medesimo trattamento fiscale delle persone singole.

31. La Corte ha osservato che l'art. 48 del Trattato non osta, in via di principio, all'applicazione di una normativa di uno Stato membro che assoggetta ad imposta i redditi del non residente che lavora in questo Stato in misura maggiore rispetto a quelli del residente che svolge lo stesso lavoro. Tuttavia, nel caso in cui il non residente non percepisce redditi significativi nello Stato in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato di occupazione e lo Stato di residenza non è così in grado di concedere le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare, non sussiste tra residenti e non residenti alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento per quanto riguarda la presa in considerazione, ai fini dell'imposizione, della situazione personale e familiare del contribuente. Per tale ragione era discriminatorio trattarli in modo distinto, poiché la discriminazione consisteva nel fatto che non veniva tenuto conto della situazione personale e familiare del lavoratore non residente, né nello Stato di residenza, né in quello di occupazione [19].

32. La possibilità che in Germania i coniugi non residenti possano essere beneficiari dell'imposizione congiunta costituì molto presto oggetto di un'altra questione pregiudiziale. Il signor Gschwind, cittadino olandese, lavorava in Germania e risiedeva con la famiglia nei Paesi Bassi dove la moglie lavorava e conseguiva il 42% del reddito familiare. I redditi da lavoro del signor Gschwind, che rappresentavano il 58% del reddito familiare, erano imponibili in Germania e quelli della moglie restavano assoggettati all'imposizione dei Paesi Bassi. L'amministrazione tedesca negò l'applicazione del metodo e dell'aliquota d'imposta dello splitting.

33. Questa situazione differiva chiaramente da quella del signor Schumacker, il cui salario in Germania costituiva la quasi totalità del reddito familiare e né lui né la moglie conseguivano redditi significativi nel loro Stato di residenza che consentissero di prendere in considerazione la loro situazione personale e familiare. Per contro, la normativa tedesca che si applicava al signor Gschwind, che era stata intanto modificata e poneva un limite di reddito percentuale e un limite d'importo assoluto per accedere al metodo e all'aliquota d'imposizione dello splitting [20] prendeva proprio in considerazione la possibilità che, con una base imponibile sufficiente nello Stato di residenza, la situazione personale e familiare dei soggetti passivi veniva presa in consi-

19 — Sentenza Schumacker, già citata alla nota 9 supra, punti 35-38.

20 — Tali limiti erano i seguenti: almeno il 90% del reddito complessivo dei coniugi imponibile in Germania e almeno DM 24 000 non soggetti all'imposta tedesca.

derazione in tale Stato. Siccome la signora Gschwind otteneva circa il 42% del reddito complessivo dei coniugi nello Stato di residenza, questo poteva prendere in considerazione la situazione personale e familiare del signor Gschwind secondo le modalità stabilite dalla normativa di tale Stato membro, essendo la base imponibile sufficiente.

Per queste ragioni la Corte ha affermato che non è dimostrato che due coniugi non residenti, dei quali uno lavorava nello Stato d'imposizione considerato e dei quali, data l'esistenza di una base imponibile sufficiente nello Stato di residenza, l'amministrazione tributaria di quest'ultimo Stato poteva prendere in considerazione la situazione personale e familiare, versino in una situazione analoga a quella di due coniugi residenti, anche se uno dei coniugi lavora in un altro Stato membro [21].

34. La terza sentenza si riferisce al signor Gilly, cittadino francese che lavorava in Francia, e alla moglie, dalla doppia nazionalità francese e tedesca, che era insegnante in una scuola pubblica in Germania. I redditi che la signora Gilly percepiva in Germania erano assoggettati a imposizione in questo Stato dove, a fini fiscali, veniva classificata nella classe d'imposta 1, il che voleva dire che non venivano prese in considerazione la sua situazione personale e familiare all'atto del calcolo del debito d'imposta. Tuttavia, dato che tali circostanze venivano invece prese in considerazione in Francia ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sul reddito congiunto dei coniugi nonché per la concessione di vari sgravi e detrazioni fiscali, la Corte ha ritenuto che l'amministrazione fiscale tedesca non era tenuta a prendere in considerazione la di lei situazione personale e familiare [22].

35. Come si vede, tali cause fanno riferimento a normative di Stati membri che erogavano un trattamento diverso ai soggetti passivi dell'imposta sul reddito a seconda che fossero o no residenti.

A questo proposito, la Corte nella sentenza Schumacker ha considerato che, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e dei non residenti non sono comparabili in linea generale, perché il reddito conseguito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce, di norma, solo una parte dei suoi redditi complessivi, che si incentrano nel luogo dove è residente e perché il luogo dove può essere valutata più agevolmente la sua capacità contributiva personale, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, è il luogo dove egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici il quale, di norma, corrisponde alla resistenza abituale. La situazione del residente, invece, è diversa,

21 — Sentenza Gschwind, già citata alla nota 9 supra, punto 30. Per un dettagliato confronto delle differenze che intercorrono tra la situazione dei coniugi Gschwind e quella di una coppia di coniugi residenti in Germania quando uno di questi lavora in un altro Stato membro, vedasi le mie conclusioni presentate in tale causa l'11 marzo 1999 (Racc. pagg. I-5451, I-5453, in particolare paragrafi da 45 a 49).

22 — Sentenza Gilly, già citata alla nota 9 supra, punto 50.

in quanto nello Stato di residenza è di regola concentrata la parte essenziale dei suoi redditi e questo Stato dispone in genere di tutte le informazioni necessarie per valutare la capacità contributiva globale del contribuente, tenuto conto della sua situazione personale e familiare [23].

36. Anche la normativa lussemburghese concede un trattamento distinto ai percettori di redditi professionali sul suo territorio a seconda che siano soggetti passivi residenti o non residenti [24]. Il signor Zurstrassen, al pari del signor Biehl, del signor Schumacker ovvero del signor Gschwind, si considera vittima di una discriminazione basata sulla cittadinanza e chiede che gli venga applicato il principio della parità di trattamento sancito dall'art. 48, n. 2, e dall'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

37. Orbene, a differenza di tutti gli altri, il signor Zurstrassen è un contribuente residente nello Stato dove paga i tributi sui suoi redditi professionali. Questo vuol dire che è soggetto passivo di un'obbligazione personale in questo Stato, che è quello che procede a imporre tributi sulla totalità del suo reddito complessivo, indipendentemente dal luogo dove esso sia stato prodotto. Spetterà a questo medesimo Stato, conformemente alle norme di diritto fiscale internazionale, prendere in considerazione gli elementi inerenti alla sua situazione personale e familiare.

38. Tuttavia, le autorità tributarie lussemburghesi considerano il signor Zurstrassen contribuente persona singola e senza carichi di famiglia, nonostante che sia sposato e abbia figli, in ragione del fatto che la di lui moglie, priva di redditi propri e dalla quale non è separato né di fatto né per decisione giudiziaria, ha continuato a risiedere in un altro Stato membro e non si è installata in Lussemburgo.

39. Come già detto dalla Corte nella sentenza Schumacker, l'art. 48 del Trattato può limitare il diritto di uno Stato membro di fissare le condizioni di assoggettamento all'imposta e le modalità di imposizione dei redditi conseguiti nel suo territorio da un cittadino di un altro Stato membro, in quanto questo articolo, in materia di riscossione delle imposte dirette, non consente ad uno Stato membro di trattare un cittadino di un altro Stato membro — il quale, essendosi avvalso del proprio diritto alla libera circolazione, svolge un'attività lavorativa subordinata nel territorio del primo Stato — meno favorevolmente di un connazionale trovantesi nella medesima situazione [25].

23 — Citata alla nota 9 supra, punti 31-33.

24 — Il rappresentante del governo lussemburghese nel corso dell'udienza ha affermato che nella causa del signor Zurstrassen non si poneva alcun problema di prova circa la situazione economica della moglie, residente in un altro Stato membro, e che la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1997, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti tra gli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15), offriva alle autorità finanziarie sufficienti possibilità d'informazione.

25 — Già citata alla nota 9 supra, punto 24 della motivazione.

40. Osservo che non vi è alcuna obiettiva differenza dal punto di vista fiscale tra la situazione dei coniugi Zurstrassen e quella di coniugi residenti in Lussemburgo che, senza essere neppure essi separati, dispongono di residenze distinte nel Granducato, dove uno di essi consegue la totalità dei redditi del nucleo familiare. Infatti, in ambedue i casi, i redditi dei coniugi sono conseguiti da uno solo di essi, si producono in Lussemburgo e questo Stato è l'unico che può prendere in considerazione le di lui circostanze personali e familiari.

41. Il governo lussemburghese non ha fornito nelle sue osservazioni alcuna causa di giustificazione. Si limita a fare presente che l'imposizione congiunta dei coniugi semplifica la riscossione dell'imposta istituendo un vincolo di solidarietà tra i debitori. L'esattore può rivolgersi a uno qualsiasi dei coniugi indistintamente, per pretendere il pagamento dell'intero debito tributario, possibilità che cessa di esistere se uno dei coniugi non è residente.

42. Non credo che questa ragione sia sufficientemente valida per legittimare una discriminazione quale quella descritta, soprattutto in una fattispecie come quella in esame, dove l'unico dei membri della coppia che percepisce redditi è quello residente. Inoltre, anche ammesso che questa ragione sia avanzata seriamente come causa di giustificazione, essa non potrebbe sortire effetto, giacché proprio la legge relativa all'imposta sui redditi consente l'imposizione congiunta dei coniugi non residenti, all'unica condizione che più del 50% dei redditi professionali dei coniugi sia soggetto a imposta in Lussemburgo.

43. A questo proposito condivido l'opinione del signor Zurstrassen secondo cui la discriminazione che la normativa controversa produce non può rimanere salvaguardata dalla necessità di assicurare la coerenza del sistema tributario lussemburghese.

Tale causa di giustificazione è stata accettata dalla Corte in quanto tale in un'unica circostanza [26] e non può valere quando si tratta di tenere in considerazione la situazione personale e familiare di un contribuente residente, il cui coniuge risiede in un altro Stato membro e non ha redditi propri, ai fini dell'applicazione al detto contribuente dell'aliquota d'imposta in maniera eguale a quella degli altri residenti il cui coniuge risiede in Lussemburgo e non ha redditi.

44. Debbo pertanto concludere che la discriminazione indiretta contenuta nella legge lussemburghese relativa all'imposta sul reddito è vietata dall'art. 48, n. 2, del Trattato, e dall'art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68.

26 — Vedansi sentenze 28 gennaio 1999, Bachmann (causa C-204/90, Racc. pag. I-249), e Commissione/Belgio (causa C-300/90, Racc. pag. I-305).

VII — Conclusioni

45. Alla luce di quanto precede, suggerisco alla Corte di giustizia di risolvere la questione sollevata dal Tribunal administratif di Lussemburgo come segue:

«L'art. 48, n. 2, del Trattato CE e l'art. 7, n. 2, del regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità, osta ad una norma di uno Stato membro che, in materia di imposta sul reddito, assoggetta l'imposizione congiunta dei coniugi non separati alla condizione che ambedue siano residenti, e esclude dall'applicazione di tale vantaggio fiscale un lavoratore che si è stabilito in tale Stato dove percepisce la totalità dei redditi del suo nucleo familiare e il cui coniuge ha continuato a restare nello Stato di origine».