

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

24 febbraio 2015 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione dei lavoratori – Articolo 45 TFUE – Parità di trattamento fra lavoratori non residenti – Vantaggio fiscale consistente nell'esenzione d'imposta per indennità versate dal datore di lavoro – Vantaggio concesso su base forfettaria – Lavoratori provenienti da uno Stato membro diverso da quello del luogo di lavoro – Condizione della residenza ad una determinata distanza dal confine dello Stato membro del luogo di lavoro»

Nella causa C-512/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione del 9 agosto 2013, pervenuta in cancelleria il 25 settembre 2013, nel procedimento

C.G. Sopora

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da V. Skouris, presidente, K. Lenaerts, vicepresidente, A. Tizzano, L. Bay Larsen e T. von Danwitz, presidenti di sezione, A. Rosas, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal e C.G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 2 settembre 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per C.G. Sopora, da P. Kavelaars, J. Schaap e J. Korving, belastingadviseurs;
- per il governo dei Paesi Bassi, da M. de Ree e M. Bulterman, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels e J. Enegren, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 novembre 2014,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione delle norme in materia di libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione europea.

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra il sig. Sopora e lo

Staatssecretaris van Financiën, in ordine al rigetto della richiesta dell'interessato di esenzione forfettaria per un'indennità connessa all'impiego che questi svolge nei Paesi Bassi.

Contesto normativo

3 Ai sensi dell'articolo 31, paragrafo 1, della legge del 1964 relativa all'imposta sui salari (Wet op de loonbelasting 1964), nella versione del 2012 (in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sui salari»), determinate indennità erogate ai lavoratori sono comprese nel reddito imponibile.

4 Tuttavia, a norma dell'articolo 31a, paragrafo 2, lettera e), della legge relativa all'imposta sui salari del 1964, le indennità possono essere esenti da tale imposta se sono accordate per compensare le spese supplementari, denominate «spese extraterritoriali», che un lavoratore sostiene quando, per un periodo non superiore agli otto anni, soggiorni al di fuori del suo paese di provenienza.

5 Il regolamento del 17 maggio 1965, attuativo della legge relativa all'imposta sui salari, come modificato dal regolamento del 23 dicembre 2010, stabilisce le modalità di applicazione di tale legge a partire dal 1° gennaio 2012 e prevede un'esenzione dall'imposta sui salari in favore del «lavoratore transfrontaliero», descritto al suo articolo 10e, paragrafo 2, lettera b), come segue:

«il lavoratore assunto in un altro paese (...):

1° avente un'esperienza specifica non reperibile, o difficilmente reperibile, sul mercato del lavoro dei Paesi Bassi; e

2° che, per più di due terzi del periodo di 24 mesi precedente la sua assunzione nei Paesi Bassi, risiedeva ad una distanza superiore a 150 chilometri in linea d'aria dal confine dei Paesi Bassi, esclusi da tale calcolo il mare territoriale olandese e la zona economica esclusiva del Regno, in conformità dell'articolo 1 della legge che istituisce una zona economica esclusiva».

6 Dal fascicolo di cui dispone la Corte emerge che le indennità accordate in previsione delle spese extraterritoriali sono esenti da imposta fino a concorrenza del 30% della base imponibile, senza che debba essere provata l'effettività di dette spese (in prosieguo: il «regime forfettario»), su domanda congiunta del «lavoratore transfrontaliero» e del datore di lavoro. La base imponibile è costituita essenzialmente dalla remunerazione per il lavoro svolto e dall'indennità per spese extraterritoriali. È peraltro sempre possibile fornire la prova di maggiori spese sostenute e ottenere un'esenzione per detta indennità a concorrenza di tali spese. Quanto, poi, al lavoratore assunto in un altro Stato membro che non soddisfi la condizione della residenza ad una distanza superiore a 150 chilometri dal confine dei Paesi Bassi, anch'egli può beneficiare di un'esenzione per l'indennità corrispondente alle spese extraterritoriali sostenute di cui sia in grado di apportare la prova.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

7 Il sig. Sopora è stato assunto nei Paesi Bassi, dal 1° febbraio al 31 dicembre 2012, da una società appartenente al suo datore di lavoro, il quale è stabilito in Germania. Nei 24 mesi precedenti la sua assunzione nei Paesi Bassi il sig. Sopora risiedeva in Germania, ad una distanza inferiore a 150 chilometri dal confine olandese. In seguito, il medesimo ha mantenuto la residenza in Germania, pur avendo preso in locazione un appartamento nei Paesi Bassi per soggiornarvi una parte della settimana.

8 Il sig. Sopora e il suo datore di lavoro hanno chiesto all'autorità competente l'applicazione del regime forfettario.

9 Con decisione dell'11 aprile 2012, confermata in seguito al deposito di un reclamo da parte del sig. Sopora, tale autorità ha ritenuto che quest'ultimo non soddisfacesse la condizione secondo la quale egli avrebbe dovuto risiedere, per più dei due terzi del periodo di 24 mesi precedente la sua assunzione nei Paesi Bassi, ad una distanza superiore a 150 chilometri dal confine olandese.

10 Il sig. Sopora ha proposto un ricorso contro detta decisione dinanzi al Rechtbank te Breda (tribunale di Breda), il quale lo ha respinto considerando, in particolare, che la condizione secondo cui il lavoratore dovesse risiedere a una tale distanza dal confine olandese non fosse contraria al diritto dell'Unione.

11 Il sig. Sopora ha proposto ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte Suprema dei Paesi Bassi) avverso la decisione del Rechtbank te Breda.

12 Nella sua decisione di rinvio lo Hoge Raad der Nederlanden si interroga sulla conformità del regime forfettario al diritto dell'Unione.

13 Detto giudice afferma, anzitutto, che il legislatore olandese ha osservato che i lavoratori provenienti da altri Stati membri sostengono generalmente spese di sostentamento superiori a quelle sopportate dai lavoratori che risiedono da tempo nei Paesi Bassi. Al fine di evitare qualsiasi discussione in ordine all'importo di tali spese, il legislatore avrebbe inizialmente inteso accordare il beneficio del regime forfettario, in ogni caso e senza bisogno di alcun elemento di prova, ai lavoratori del primo tipo summenzionato.

14 Il giudice del rinvio precisa poi le ragioni per le quali, a partire dal 1° gennaio 2012, sia stata introdotta la condizione della distanza superiore a 150 chilometri dal confine olandese.

15 Detto giudice afferma che il regime forfettario era stato utilizzato più ampiamente di quanto non fosse stato previsto al momento della sua adozione e che ne derivava una distorsione di concorrenza nella regione transfrontaliera, a danno dei lavoratori residenti nei Paesi Bassi. I datori di lavoro stabiliti in tale Stato membro, infatti, avevano impiegato di preferenza lavoratori residenti al di fuori di tale Stato, ai quali potevano, grazie all'applicazione del regime forfettario, corrispondere un salario inferiore, pur assicurando loro una remunerazione netta più elevata a parità di impiego. Il legislatore nazionale avrebbe inteso rimediare a tale situazione escludendo dal beneficio del regime forfettario i lavoratori rispetto ai quali fosse verosimile supporre che sostenessero spese extraterritoriali ridotte, o nulle, in quanto potevano recarsi ogni giorno al rispettivo luogo di lavoro e tornare nel proprio luogo di residenza. Lo stesso legislatore ha così introdotto la condizione della distanza di 150 chilometri in linea d'aria tra il luogo di residenza del lavoratore sito nel rispettivo Stato di provenienza e il confine olandese, ritenendo che, oltre tale distanza, il lavoratore non potesse recarsi quotidianamente al suo luogo di lavoro e tornare nel luogo di residenza.

16 Secondo il giudice del rinvio, il legislatore nazionale ha riconosciuto che, per quanto riguarda i lavoratori residenti nello Stato membro di provenienza a meno di 150 chilometri dal confine olandese, la distanza che li separa dal rispettivo luogo di lavoro può variare considerevolmente. Avrebbe tuttavia ritenuto che l'amministrazione fiscale potesse incontrare difficoltà pratiche nel tener conto della distanza tra il luogo di lavoro nei Paesi Bassi e il luogo di residenza del lavoratore, nello Stato di provenienza, prima della sua assunzione nei Paesi Bassi.

17 Il giudice del rinvio si domanda, infine, se il criterio della distanza preso in considerazione dia origine ad una distinzione tra situazioni analoghe e, laddove esso costituisse un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori, se tale ostacolo possa essere giustificato.

18 È in tale contesto che lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

«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 del 17 maggio 1965, attuativo della legge relativa all'imposta sui salari del 1964, 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».

Sulle questioni pregiudiziali

19 In via preliminare, occorre rilevare che le questioni sollevate dal giudice del rinvio vertono sulla compatibilità con il diritto dell'Unione di un vantaggio fiscale che uno Stato membro concede a lavoratori i quali, prima di svolgere un'attività lavorativa nel suo territorio, risiedevano in un altro Stato membro, ad una determinata distanza dal suo confine. Detto vantaggio consiste nell'esenzione forfettaria dall'imposta sui salari di un'indennità per spese extraterritoriali, fino a concorrenza del 30% della base imponibile, senza che tali lavoratori siano tenuti a dimostrare di aver effettivamente sostenuto simili spese o che queste ultime raggiungano l'importo dell'indennità.

20 Pertanto, con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 45 TFUE debba essere letto nel senso che esso osta ad una normativa nazionale, quale quella di cui al procedimento principale, con cui uno Stato membro preveda, in favore dei lavoratori che risiedevano in un altro Stato membro prima di iniziare un'attività lavorativa nel suo territorio, la concessione di un vantaggio fiscale consistente nell'esenzione forfettaria di un'indennità per spese extraterritoriali, a condizione che tali lavoratori abbiano risieduto ad una distanza superiore a 150 chilometri dal suo confine.

21 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 l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro.

22 In particolare, la Corte ha dichiarato che il principio della parità di trattamento in materia di retribuzione sarebbe privato di effetto se potesse essere violato da norme nazionali discriminatorie in materia di imposta sul reddito (sentenze Biehl, C?175/88, EU:C:1990:186, punto 12, e Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punto 23).

23 Inoltre, secondo una giurisprudenza costante, le norme relative alla parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi fondate sulla nazionalità, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, applicando altri criteri di distinzione, come il criterio della residenza, pervenga al medesimo risultato (sentenze Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punto 11, e Schumacker, EU:C:1995:31, punto 26).

24 Pertanto, la libertà di circolazione dei lavoratori, da un lato, vieta ad uno Stato membro di adottare una misura che favorisca i lavoratori residenti nel suo territorio, se questa finisce con il favorire i cittadini nazionali configurando in tal modo una discriminazione fondata sulla nazionalità.

25 Dall'altro lato, stando al tenore dell'articolo 45, paragrafo 2, TFUE, che mira all'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità «tra i lavoratori degli Stati membri», letto alla luce dell'articolo 26 TFUE, occorre ritenere che detta libertà vieti anche la discriminazione tra lavoratori non residenti, se questa porta a favorire senza giustificazione i cittadini di taluni Stati membri rispetto ad altri.

26 Inoltre, l'esame della normativa di cui al procedimento principale deve tener conto dell'obiettivo da essa perseguito, che consiste nell'agevolare la libera circolazione dei lavoratori residenti in altri Stati membri che abbiano accettato un lavoro nei Paesi Bassi e che, di conseguenza, possano dover sostenere spese supplementari, accordando a tali lavoratori, e non ai lavoratori residenti da tempo nei Paesi Bassi, il beneficio del regime forfettario.

27 Posto che, da un lato, a partire da una determinata distanza tra il luogo di residenza dei lavoratori in questione, sito in un altro Stato membro, e il loro luogo di lavoro, nei Paesi Bassi, non risulta più possibile, per detti lavoratori, compiere quotidianamente il tragitto di andata e di ritorno, cosicché essi sono in via di principio portati a stabilirsi nei Paesi Bassi, e posto che, dall'altro, le spese di sostentamento supplementari che ne derivano sono notevoli, il legislatore olandese ha fissato tale distanza a 150 chilometri dal confine olandese e il tetto dell'importo dell'esenzione forfettaria al 30% della base imponibile.

28 Come osservato al punto 6 della presente sentenza, dalla decisione di rinvio risulta che il regime forfettario non ha mai effetti negativi per detti lavoratori. Infatti, se le spese extraterritoriali effettivamente sostenute superassero il tetto del 30%, essi potrebbero, anche laddove siano soddisfatte le condizioni stabilite per l'applicazione del regime forfettario, ottenere un'esenzione dell'indennità per tali spese dietro presentazione di prove adeguate.

29 Il giudice del rinvio tiene altresì a sottolineare che i lavoratori che non soddisfano la condizione della residenza a più di 150 chilometri dal confine olandese possono beneficiare di un'esenzione dell'indennità per spese extraterritoriali effettivamente sostenute, dietro presentazione di prove adeguate, conformemente all'articolo 31a, paragrafo 2, lettera e), della legge relativa all'imposta sui salari. Tuttavia, in tale ipotesi non può ricorrere alcuna sovracompensazione di tali spese, diversamente da quanto accade nelle ipotesi di applicazione dell'esenzione fiscale forfettaria, atteso che quest'ultima è accordata indipendentemente dall'importo effettivo delle spese extraterritoriali e persino se l'importo di tali spese è nullo.

30 Ne deriva così che tutti i lavoratori non residenti, che la loro residenza disti dal confine olandese più di 150 chilometri o meno, possono beneficiare di un'esenzione fiscale sull'indennità

per spese extraterritoriali effettive. La semplificazione amministrativa della dichiarazione di tali spese extraterritoriali, che risulta dal beneficio del regime forfettario, è tuttavia riservata ai lavoratori che risiedono ad una distanza superiore a 150 chilometri da tale confine.

31 È altresì pacifico che dal beneficio del regime forfettario sono quindi escluse la maggior parte dei lavoratori belgi nonché una parte dei lavoratori tedeschi, francesi, lussemburghesi e del Regno Unito.

32 Orbene, è implicito nella concessione su base forfettaria di un vantaggio fiscale, destinata a coprire i casi nei quali le condizioni materiali richieste per beneficiare di tale vantaggio sono innegabilmente soddisfatte, che essa escluda altri casi nei quali dette condizioni risultano, per diverse ragioni, ugualmente soddisfatte, casi che danno peraltro diritto al vantaggio fiscale dietro presentazione di prove adeguate.

33 Se è vero che considerazioni di ordine amministrativo non possono giustificare la deroga, da parte di uno Stato membro, alle norme del diritto dell'Unione (sentenza Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, punto 45), dalla giurisprudenza della Corte emerge parimenti che non si può negare agli Stati membri la possibilità di realizzare obiettivi legittimi mediante l'introduzione di regole che siano facilmente gestite e controllate dalle autorità competenti (v. sentenze Commissione/Italia, C-110/05, EU:C:2009:66, punto 67; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, punto 82, e Commissione/Spagna, C-400/08, EU:C:2011:172, punto 124).

34 Il solo fatto di fissare limiti relativamente alla distanza rispetto al luogo di residenza dei lavoratori e al tetto dell'esenzione accordata, prendendo come punto di partenza, rispettivamente, il confine olandese e la base imponibile, benché, come rilevato dal giudice del rinvio, tali limiti abbiano inevitabilmente un carattere approssimativo, non può quindi di per sé configurare una discriminazione indiretta o un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori. Tanto più se, come nel caso di specie, il regime forfettario opera a favore dei lavoratori che ne beneficiano, in quanto riduce considerevolmente le pratiche amministrative che gli stessi devono espletare per ottenere l'esenzione dell'indennità per spese extraterritoriali.

35 La situazione potrebbe tuttavia essere diversa se detti limiti fossero fissati in maniera tale che il regime forfettario dia sistematicamente luogo ad una netta sovracompensazione delle spese extraterritoriali effettivamente sostenute, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

36 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale, quale quella di cui al procedimento principale, con la quale uno Stato membro preveda, in favore dei lavoratori che risiedevano in un altro Stato membro prima di iniziare un'attività lavorativa nel suo territorio, la concessione di un vantaggio fiscale consistente nell'esenzione forfettaria di un'indennità per spese extraterritoriali fino al 30% della base imponibile, qualora tali lavoratori abbiano risieduto ad una distanza superiore a 150 chilometri dal suo confine, sempre che – circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – detti limiti non siano stati fissati in maniera tale che l'esenzione dia sistematicamente luogo ad una netta sovracompensazione delle spese extraterritoriali effettivamente sostenute.

Sulle spese

37 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara:

L'articolo 45 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale, quale quella di cui al procedimento principale, con la quale uno Stato membro preveda, in favore dei lavoratori che risiedevano in un altro Stato membro prima di iniziare un'attività lavorativa nel suo territorio, la concessione di un vantaggio fiscale consistente nell'esenzione forfettaria di un'indennità per spese extraterritoriali fino al 30% della base imponibile, qualora tali lavoratori abbiano risieduto ad una distanza superiore a 150 chilometri dal suo confine, sempre che – circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – detti limiti non siano stati fissati in maniera tale che l'esenzione dia sistematicamente luogo ad una netta sovracompensazione delle spese extraterritoriali effettivamente sostenute.

Firme

* Lingua processuale: il neerlandese.