

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

6 dicembre 2018 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Libertà di stabilimento – Fiscalità diretta – Imposta sul reddito – Deducibilità dei contributi versati a un ente previdenziale professionale e a un'assicurazione pensionistica privata – Esclusione per i non residenti»

Nella causa C-480/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia, Germania), con decisione del 3 agosto 2017, pervenuta in cancelleria il 9 agosto 2017, nel procedimento

Frank Montag

contro

Finanzamt Köln-Mitte,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente dell'Ottava Sezione, facente funzione di presidente della Decima Sezione, E. Levits (relatore) e L. Bay Larsen, giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 12 luglio 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per F. Montag, da S. Eilers e S. Lehmann, Rechtsanwälte;
- per il Finanzamt Köln-Mitte, da M. Plützer, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, da T. Henze e R. Kanitz, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels, M. Wasmeier e B. Killmann, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 49 TFUE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Frank Montag e il Finanzamt Köln-Mitte (Agenzia delle entrate di Colonia centro, Germania) in merito al rifiuto di prendere in considerazione i contributi versati a un ente previdenziale professionale e a un'assicurazione pensionistica privata, a titolo di spese straordinarie, per ridurre l'imposta nell'ambito di un obbligo fiscale limitato in Germania.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 La direttiva 98/5/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 febbraio 1998, volta a facilitare l'esercizio permanente della professione di avvocato in uno Stato membro diverso da quello in cui è stata acquistata la qualifica (GU 1998, L 77, pag. 36), come modificata dalla direttiva 2006/100/CE del Consiglio, del 20 novembre 2006 (GU 2006, L 363, pag. 141) (in prosieguo: la «direttiva 98/5»), prevede, al suo considerando 12, che l'avvocato iscritto con il proprio titolo professionale di origine nello Stato membro ospitante deve restare iscritto presso l'autorità competente dello Stato membro d'origine se vuole conservare la sua qualifica di avvocato ed avvalersi di tale direttiva.

4 L'articolo 3, paragrafi 1 e 2, della direttiva 98/5 è formulato come segue:

«1. L'avvocato che intende esercitare in uno Stato membro diverso da quello nel quale ha acquisito la sua qualifica professionale deve iscriversi presso l'autorità competente di detto Stato membro.

2. L'autorità competente dello Stato membro ospitante procede all'iscrizione dell'avvocato su presentazione del documento attestante l'iscrizione di questi presso la corrispondente autorità competente dello Stato membro di origine. Essa può esigere che l'attestato dell'autorità competente dello Stato membro di origine non sia stato rilasciato prima dei tre mesi precedenti la sua presentazione. Essa dà comunicazione dell'iscrizione all'autorità competente dello Stato membro di origine».

Diritto tedesco

5 L'articolo 1 dell'Einkommensteuergesetz (legge relativa all'imposta sul reddito), nella versione risultante dalla legge fiscale per l'anno 2008, del 20 dicembre 2007 (BGBl. 2007 I, pag. 3150) (in prosieguo: l'«EStG del 2008»), prevede quanto segue:

«(1) Le persone fisiche aventi il domicilio o la residenza abituale in Germania sono integralmente soggette all'imposta sul reddito. (...)

(...)

(3) Su richiesta, anche le persone fisiche che non hanno né il domicilio né la residenza abituale in Germania sono considerate integralmente soggette all'imposta sul reddito purché esse percepiscano redditi nazionali ai sensi dell'articolo 49. Ciò si applica solamente quando, nel corso dell'anno civile, i loro redditi sono soggetti almeno in misura del 90% all'imposta sul reddito tedesca o quando i loro redditi che non sono soggetti all'imposta sul reddito tedesca non superano la quota di base non imponibile ai sensi dell'articolo 32a, paragrafo 1, seconda frase, punto 1); (...)

(4) Le persone fisiche che non hanno né domicilio né residenza abituale in Germania, fatti salvi

i paragrafi 2 e 3 e l'articolo 1a, sono assoggettate parzialmente all'imposta sul reddito qualora percepiscano redditi nazionali ai sensi dell'articolo 49».

6 L'articolo 10 dell'ESTG del 2008, rubricato «Spese straordinarie», così dispone:

«(1) Sono spese straordinarie, quando non si tratti né di spese di gestione né di spese professionali o quando non siano considerate spese di gestione o spese professionali, i seguenti oneri:

(...)

2. a) contributi (...) agli enti previdenziali professionali che erogano prestazioni analoghe a quelle dei regimi legali di assicurazione pensionistica;

b) contributi versati dal contribuente (...) allo scopo di costituire la propria pensione mediante capitalizzazione (...);

(...)

(3) Le spese previdenziali di cui al paragrafo 1, punto 2, seconda frase, sono considerate fino a un importo di EUR 20 000 (...).

7 L'articolo 50 dell'ESTG del 2008, intitolato «Disposizioni specifiche relative alle persone parzialmente assoggettate a imposta», al suo paragrafo 1 prevede quanto segue:

«Le persone parzialmente assoggettate a imposta possono dedurre le spese di gestione (articolo 4, paragrafi da 4 a 8) o le spese professionali (articolo 9) soltanto qualora esse presentino un nesso economico con i redditi percepiti nel territorio nazionale. (...) Gli articoli 10 (...) non sono applicabili. (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

8 Durante l'anno 2008, il ricorrente nel procedimento principale, di nazionalità tedesca, era domiciliato in Belgio, dove esercitava la professione di avvocato presso uno studio internazionale avente la forma giuridica di una *Limited Liability Partnership* (LLP, società di persone di diritto inglese) e nel quale deteneva una partecipazione diretta ai sensi del diritto societario.

9 Il ricorrente nel procedimento principale percepiva, dalla sua attività come «Equity Partner», redditi che erano attribuiti a diversi Stati nell'ambito di una procedura di fissazione e ripartizione, non controversa tra le parti nel procedimento principale. Per quanto concerne il fatturato netto complessivo, che è stato imputato al ricorrente nel procedimento principale nell'ambito della sua partecipazione nella LLP e della sua attività per quest'ultima, il 54% circa proveniva dalla Germania, il 6,3% circa dal Belgio e il resto da altri Stati. Durante il 2008, il ricorrente nel procedimento principale ha, inoltre, percepito altri redditi. Il giudice del rinvio rileva che il ricorrente nel procedimento principale non può essere trattato come assoggetto integralmente all'imposta sul reddito in Germania ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 3, dell'ESTG del 2008, a causa, da un lato, della circostanza per la quale l'insieme dei suoi redditi non è soggetto all'imposta sul reddito in Germania per almeno il 90% e, dall'altro, dell'importo dei suoi redditi non soggetti all'imposta in Germania.

10 Nel corso del 2008, il ricorrente nel procedimento principale è stato iscritto in qualità di «avvocato europeo» nell'elenco E dell'Ordine francese degli Avvocati di Bruxelles (Belgio) a titolo di «Rechtsanwalt (Colonia) stabilito a Bruxelles». Per esercitare la professione in tale veste, il ricorrente nel procedimento principale doveva essere iscritto alla Rechtsanwaltskammer Köln

(Ordine degli Avvocati di Colonia, Germania) e, in quanto tale, essere obbligatoriamente iscritto al Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen (Ente previdenziale degli avvocati della Renania settentrionale ?Vestfalia, Germania; in prosieguo: l'«Ente previdenziale degli avvocati»). Ai sensi della normativa tedesca relativa al regime pensionistico obbligatorio, in caso di iscrizione a un ente previdenziale professionale, i dipendenti e i lavoratori autonomi sono esonerati dall'obbligo, peraltro esistente, di iscriversi al regime pensionistico obbligatorio tedesco.

11 Durante l'anno 2008, il ricorrente nel procedimento principale ha versato all'Ente previdenziale degli avvocati contributi di un importo pari a EUR 16 453,32, ossia l'importo massimo del contributo che poteva essere versato. Tale importo era così suddiviso: contributi obbligatori, per una quota pari a EUR 12 656,40, e pagamenti supplementari effettuati volontariamente, per una quota pari a EUR 3 796,92. Inoltre, il ricorrente nel procedimento principale ha versato premi in Germania a titolo di un'assicurazione pensionistica privata per un importo pari a EUR 3 696.

12 In Belgio, il ricorrente nel procedimento principale è stato integralmente assoggettato all'imposta sul reddito. In base alle informazioni da lui fornite, richiamate dal giudice del rinvio, i pagamenti versati all'Ente previdenziale degli avvocati in Germania non hanno comportato la riduzione dell'imposta pagata in Belgio. Per contro, nell'ambito della determinazione della base imponibile dell'imposta in Belgio, è stato possibile dedurre i pagamenti obbligatori versati al regime obbligatorio di previdenza sociale belga.

13 Ai fini dell'imposta sul reddito per l'anno 2008, il ricorrente nel procedimento principale ha inviato al convenuto nel procedimento principale una dichiarazione dei redditi in qualità di contribuente assoggettato a un obbligo fiscale limitato e ha richiesto la deduzione dei contributi versati all'Ente previdenziale degli avvocati e all'assicuratore pensionistico privato in Germania, da annoverare come spese professionali anticipate sui redditi ai sensi dell'articolo 22, punto 1, terza frase, dell'ESTG del 2008 o, in subordine, come spese straordinarie ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 1, punto 2, di tale legge.

14 Nell'ambito della determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito, il convenuto nel procedimento principale ha rifiutato di prendere in considerazione tali contributi per ridurre l'imposta, poiché questi ultimi si collegavano alla categoria «spese straordinarie», di cui all'articolo 10 dell'ESTG del 2008. Orbene, una deduzione delle spese straordinarie sarebbe esclusa nel caso di obbligo fiscale limitato ai sensi dell'articolo 50, paragrafo 1, terza frase, dell'ESTG del 2008. Secondo il convenuto nel procedimento principale, tali spese non potrebbero, inoltre, essere dedotte come spese professionali, di cui all'articolo 9 di tale legge, o come spese di gestione, di cui all'articolo 4, paragrafo 4, della medesima.

15 Poiché il reclamo proposto dal ricorrente nel procedimento principale contro tale rifiuto è stato rigettato, egli ha adito il Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia, Germania). Il procedimento dinanzi a tale giudice è stato sospeso fino a luglio 2016, a causa del procedimento pregiudiziale promosso dinanzi alla Corte nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 24 febbraio 2015, Grünwald (C?559/13, EU:C:2015:109) e di un procedimento promosso dinanzi al Bundesverfassungsgericht (Corte costituzionale federale, Germania).

16 Poiché il Bundesverfassungsgericht (Corte costituzionale federale) ha affermato in sostanza che la qualifica di spese straordinarie, adottata dal legislatore tedesco, per le spese previdenziali non era criticabile sul piano costituzionale, il ricorrente nel procedimento principale chiede che le sue spese previdenziali siano dedotte come spese straordinarie ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 1, punto 2, dell'ESTG del 2008, nei limiti imposti dal paragrafo 3 di tale articolo, e che l'articolo 50, paragrafo 1, terza frase, di suddetta legge, che esclude una tale deduzione per quanto concerne i contribuenti non residenti, debba essere disapplicato poiché contrario al diritto dell'Unione.

17 Il giudice del rinvio rileva che, sebbene il ricorrente nel procedimento principale realizzi la maggior parte dei suoi redditi in Germania, egli dispone, in Belgio, di redditi sufficienti per far sì che la sua situazione personale possa esservi presa in considerazione.

18 Tuttavia, tale giudice si chiede se le spese previdenziali di cui al procedimento principale debbano essere qualificate, nel diritto dell'Unione, come spese collegate alla situazione personale o familiare del contribuente o come spese legate ai redditi realizzati in Germania.

19 In tali condizioni, il Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 49, in combinato disposto con l'articolo 54 TFUE, osti alla normativa di uno Stato membro, in base alla quale contributi obbligatori versati dal contribuente non residente a un istituto che si occupa di un regime pensionistico professionale (i quali si fondano sulla sua appartenenza a un ordine degli avvocati nello Stato membro, la quale è necessaria, per motivi legati alle regole professionali, per l'esercizio della sua attività in più Stati membri) non vengono considerati a fini di riduzione del reddito nel quadro dell'obbligo fiscale limitato, mentre nel caso di contribuenti residenti, nel quadro dell'obbligo fiscale illimitato, secondo il diritto nazionale venga riconosciuta una limitata deducibilità dal reddito, a seconda dell'importo.

2) Se l'articolo 49, in combinato disposto con l'articolo 54 TFUE, osti a una normativa come quella descritta sub 1, qualora il contribuente, oltre ai suoi contributi obbligatori, versi ulteriori contributi – volontari – supplementari all'istituto che si occupa del regime pensionistico professionale e lo Stato membro non consideri questi ultimi come deducibili dal reddito, sebbene le successive prestazioni previdenziali in tale Stato membro, secondo il diritto nazionale, possano essere assoggettate a imposizione fiscale, eventualmente nel quadro di un obbligo fiscale limitato.

3) Se l'articolo 49, in combinato disposto con l'articolo 54 TFUE, osti a una normativa come quella descritta sub 1, qualora il contribuente, indipendentemente dalla sua abilitazione come avvocato e dai contributi versati all'istituto che si occupa del regime pensionistico professionale, versi contributi nell'ambito di un'assicurazione pensionistica privata liberamente stipulata e lo Stato membro non consideri questi ultimi a fini di riduzione del reddito, sebbene le successive prestazioni previdenziali in tale Stato membro, secondo il diritto nazionale, possano essere assoggettate a imposizione fiscale, eventualmente nel quadro di un obbligo fiscale limitato».

Sulle questioni pregiudiziali

20 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 49 TFUE debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi della quale un contribuente non residente, assoggettato, in tale Stato membro, all'imposta sul reddito nell'ambito di un obbligo fiscale limitato, non può dedurre dalla base imponibile dell'imposta sul reddito l'importo dei contributi obbligatori e complementari versati a un ente previdenziale professionale e quello dei contributi versati nell'ambito di un'assicurazione pensionistica privata, mentre un

contribuente residente, assoggettato all'imposta sul reddito nell'ambito di un obbligo fiscale illimitato, può dedurre tali contributi dalla base imponibile dell'imposta sul reddito, nei limiti previsti dal diritto nazionale.

Sull'esistenza di una restrizione di cui all'articolo 49 TFUE

21 L'articolo 49 TFUE impone la soppressione delle restrizioni alla libertà di stabilimento. Secondo una giurisprudenza costante, anche se, secondo la loro formulazione, le disposizioni del Trattato FUE in tema di libertà di stabilimento mirano ad assicurare il beneficio della disciplina nazionale dello Stato membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato membro di provenienza ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria legislazione (v., in tal senso, sentenze del 13 aprile 2000, Baars, C?251/98, EU:C:2000:205, punto 28 e giurisprudenza citata; dell'11 marzo 2004, de Lasteyrie du Saillant, C?9/02, EU:C:2004:138, punto 42, e del 29 novembre 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punto 35 e giurisprudenza citata).

22 Da costante giurisprudenza risulta inoltre che vanno considerate restrizioni alla libertà di stabilimento tutte le misure che ne vietano, ostacolano o scoraggiano l'esercizio (sentenza del 29 novembre 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punto 36 e giurisprudenza citata).

23 Nel caso di specie, ai sensi della normativa nazionale di cui al procedimento principale, le spese previdenziali, qualificate come spese straordinarie dalla suddetta normativa, possono essere dedotte, entro un certo limite, dall'importo totale dei redditi di un contribuente residente, integralmente assoggettato all'imposta sul reddito. Siffatta deduzione permette di diminuire il reddito imponibile di detto contribuente e costituisce, pertanto, un'agevolazione fiscale.

24 Per contro, i contribuenti non residenti che rientrano nell'ambito di un obbligo fiscale limitato non possono effettuare una siffatta deduzione in Germania e non possono, quindi, beneficiare di tale agevolazione fiscale.

25 Poiché il trattamento fiscale così riservato ai non residenti è meno vantaggioso, esso può dissuadere un contribuente residente dallo stabilirsi in uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania e costituisce, di conseguenza, una restrizione in linea di principio vietata dalle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento.

26 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che una siffatta restrizione può essere ammessa solo se riguarda situazioni che non sono oggettivamente comparabili o se è giustificata da un motivo imperativo di interesse generale (sentenza del 17 luglio 2014, Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, punto 23). Occorre inoltre, in quest'ultima ipotesi, che la restrizione sia idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo da essa perseguito e non ecceda quanto è necessario per raggiungerlo (sentenza del 20 dicembre 2017, Deister Holding e Juhler Holding, C?504/16 e C?613/16, EU:C:2017:1009, punto 91 e giurisprudenza citata).

Sulla comparabilità

27 Secondo una giurisprudenza costante, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola comparabili poiché il reddito percepito nel territorio di uno Stato membro da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza, e poiché la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici, che corrisponde in genere alla sua residenza abituale (v., in particolare, sentenze del 31 marzo 2011, Schröder, C?450/09, EU:C:2011:198,

punto 37, e del 24 febbraio 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punto 25).

28 Pertanto, il fatto che uno Stato membro non faccia fruire i non residenti di talune agevolazioni fiscali che concede ai residenti non è di regola discriminatorio, tenuto conto delle differenze obiettive che sussistono tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale, sia ancora alla situazione personale e familiare (v., in particolare, sentenze del 31 marzo 2011, Schröder, C?450/09, EU:C:2011:198, punto 38, e del 24 febbraio 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punto 26).

29 Ciò non vale tuttavia, da un lato, nel caso in cui il non residente non percepisca redditi significativi nello Stato membro in cui risiede e tragga la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività esercitata nell'altro Stato membro interessato (sentenza del 24 febbraio 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punto 27), ragion per cui lo Stato membro di residenza non è in grado di concedergli i vantaggi derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare (v., in particolare, sentenze del 14 febbraio 1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punto 36; del 16 ottobre 2008, Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punto 61, e del 18 giugno 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, punto 25).

30 Dall'altro, la Corte ha altresì affermato che, per quanto concerne le spese direttamente connesse a un'attività che ha generato redditi imponibili in uno Stato membro, i residenti e i non residenti in tale Stato sono posti in una situazione comparabile (v., in particolare, sentenze del 31 marzo 2011, Schröder, C?450/09, EU:C:2011:198, punto 40 e giurisprudenza citata, e del 24 febbraio 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punto 29).

31 Nel caso di specie, dalle osservazioni del giudice del rinvio emerge che, sebbene il ricorrente realizzi la maggior parte dei suoi redditi in Germania, egli dispone, in Belgio, di redditi sufficienti per far sì che la sua situazione personale e familiare sia presa in considerazione.

32 Pertanto, per quanto riguarda la presa in considerazione delle spese previdenziali in Germania, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, un non residente, come il ricorrente nel procedimento principale, si troverebbe in una situazione comparabile a quella di un residente soltanto se, nonostante la loro qualificazione come spese straordinarie nel diritto interno, suddette spese previdenziali potessero essere considerate direttamente connesse a un'attività che ha generato redditi imponibili in Germania, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 30 della presente sentenza (v., per analogia, sentenza del 24 febbraio 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punto 31).

33 Ai sensi della giurisprudenza della Corte, presentano un nesso diretto con l'attività che ha generato redditi imponibili le spese originate da tale attività e dunque necessarie per lo svolgimento della medesima (v., in tal senso, sentenze del 12 giugno 2003, Gerritse, C?234/01, EU:C:2003:340, punti 9 e 27; del 15 febbraio 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C?345/04, EU:C:2007:96, punto 25, e del 24 febbraio 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punto 30).

34 Occorre ricordare che, in ultima analisi, spetta al giudice nazionale, il solo competente a valutare i fatti di cui al procedimento principale e a interpretare la normativa nazionale, determinare se ciò si verifichi nel caso di specie. Tuttavia, nel contesto di un rinvio pregiudiziale, la Corte, chiamata a fornire al giudice nazionale risposte utili, è competente a fornire indicazioni, tratte dal fascicolo del procedimento principale come pure dalle osservazioni sottopostele, idonee a mettere il giudice nazionale in grado di decidere (v., in particolare, sentenze del 16 maggio 2013, *Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó*, C?191/12, EU:C:2013:315, punto 31 e giurisprudenza citata, e del 24 febbraio 2015, *Grünewald*, C?559/13, EU:C:2015:109, punto 32).

35 Nel caso di specie, per quanto riguarda, in primo luogo, i contributi obbligatori versati all'ente previdenziale degli avvocati, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale si evince che il ricorrente nel procedimento principale era obbligatoriamente iscritto a detto ente e ha dovuto versare tali contributi a causa della sua iscrizione all'Ordine degli Avvocati di Colonia.

36 Orbene, come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, siffatta iscrizione è obbligatoria per far sì che il ricorrente nel procedimento principale possa esercitare, in qualità di «Rechtsanwalt», tanto in Germania, dove trae una parte importante dei suoi redditi da lavoro e dove è tassato su tali redditi in maniera limitata, quanto, ai sensi dell'articolo 3 della direttiva 98/5, in Belgio, Stato membro dove è stabilito e dove si trova la sua residenza.

37 Si deve quindi considerare che le spese relative ai contributi obbligatori versati all'Ente previdenziale degli avvocati sono state effettuate perché l'iscrizione all'Ordine degli Avvocati era necessaria per l'esercizio dell'attività che ha generato i redditi imponibili. Tali spese devono essere considerate frutto di quest'attività e quindi necessarie per l'esercizio della stessa.

38 Siffatta valutazione non può essere rimessa in discussione dai motivi invocati a tal riguardo dal convenuto nel procedimento principale e dal governo tedesco.

39 Innanzitutto, la circostanza, invocata sia dal convenuto nel procedimento principale sia dal governo tedesco, secondo la quale, in conformità dei regolamenti che disciplinano l'ente previdenziale degli avvocati, vi sarebbe la possibilità di farsi esentare, a talune condizioni, dal dover iscriversi obbligatoriamente a suddetto ente, ciò che il ricorrente nel procedimento principale non avrebbe tentato di fare, non mette in discussione l'esistenza di un nesso diretto tra le spese e l'attività che ha generato i redditi.

40 Infatti, da un lato, la circostanza per la quale il ricorrente nel procedimento principale avrebbe dovuto intraprendere iniziative particolari per evitare il pagamento dei contributi al suddetto ente – purché ciò fosse possibile, circostanza che lo stesso ricorrente ha contestato dinanzi la Corte – tende piuttosto a dimostrare che l'attività di avvocato di cui al procedimento principale normalmente comporta tale tipo di spese.

41 Dall'altro, il fatto che il ricorrente nel procedimento principale avrebbe eventualmente potuto evitare le suddette spese non può influenzare la loro qualificazione. Infatti, l'esistenza di un nesso diretto, ai sensi della giurisprudenza ricordata al punto 33 della presente sentenza, non richiede che la spesa sia inevitabile. Infatti, un nesso diretto è stato riconosciuto con riferimento alle spese di consulenza fiscale sostenute per la compilazione di una dichiarazione fiscale, dal momento che l'obbligo di redigere tale dichiarazione discende dal fatto di percepire redditi nello Stato membro interessato (sentenza del 6 luglio 2006, *Conijn*, C?346/04, EU:C:2006:445, punto 22).

42 L'esistenza di un nesso diretto, ai sensi della giurisprudenza ricordata al punto 33 della presente sentenza, deriva dal fatto che la spesa sia inscindibile dall'attività che produce tali redditi (sentenze del 31 marzo 2011, *Schröder*, C?450/09, EU:C:2011:198, punto 43, e del 24 febbraio

2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punto 36). Orbene, come rilevato al punto 37 della presente sentenza, il versamento dei contributi all'Ente previdenziale degli avvocati è reso necessario dall'appartenenza all'Ordine degli Avvocati che è essa stessa necessaria per l'esercizio dell'attività che ha generato i redditi imponibili.

43 Inoltre, la circostanza, invocata dal convenuto nel procedimento principale e dal governo tedesco, per la quale i contributi di cui al procedimento principale non avrebbero come obiettivo primario l'attività di avvocato in Germania, ma l'acquisto di diritti per assicurarsi mezzi di sussistenza durante la vecchiaia, circostanza che sarebbe provata dal loro collegamento alla situazione personale e familiare del contribuente, non comporta nemmeno una qualificazione diversa del nesso esistente tra le spese sostenute e i redditi di cui al procedimento principale, poiché, oggettivamente, siffatte spese sono necessarie per l'acquisizione di tali redditi.

44 Infine, la situazione di cui al procedimento principale si distingue da quella che ha dato luogo alla sentenza del 22 giugno 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), e le considerazioni effettuate in tale sentenza dalla Corte – riguardanti il rifiuto di accordare al contribuente residente i vantaggi risultanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare in forma di deduzioni dei contributi complementari all'assicurazione malattia e a un regime pensionistico, versati nel suo Stato membro di occupazione – non possono essere trasposte alla problematica della presa in considerazione, nello Stato membro dove si esercita l'attività, dei contributi obbligatori versati a un ente previdenziale professionale. Nella causa che ha dato luogo alla suddetta sentenza, infatti, non vi era motivo di esaminare la problematica del nesso diretto tra le spese costituite da contributi previdenziali e l'attività che ha generato i redditi imponibili.

45 Si deve, pertanto, constatare che i contributi obbligatori versati all'Ente previdenziale degli avvocati hanno un nesso diretto con l'attività che ha generato i redditi imponibili in Germania.

46 Occorre, tuttavia, ricordare, a tal riguardo, com'è stato fatto al punto 36 della presente sentenza, che l'iscrizione all'Ordine degli Avvocati di Colonia era necessaria affinché il ricorrente nel procedimento principale potesse esercitare la propria professione, in qualità di «Rechtsanwalt», non solo in Germania, ma anche in Belgio. Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta, inoltre, che il ricorrente nel procedimento principale ha esercitato la propria professione anche in altri Stati, senza che sia precisato se si tratti di altri Stati membri e se la professione sia stata esercitata in qualità di «Rechtsanwalt».

47 Di conseguenza, i contributi obbligatori versati all'Ente previdenziale degli avvocati presentano un nesso diretto anche con l'attività che ha generato redditi imponibili in Belgio e, eventualmente, in altri Stati membri.

48 Orbene, a differenza dei redditi di un contribuente residente, assoggettato in Germania a un obbligo fiscale illimitato, un contribuente non residente è assoggettato, in tale Stato membro, solo a un obbligo fiscale limitato ai redditi generati in tale Stato.

49 Ne consegue che, per quanto concerne i contributi obbligatori versati all'ente previdenziale degli avvocati, la situazione di un contribuente non residente, come il ricorrente nel procedimento principale, deve essere considerata comparabile a quella di un contribuente residente per quanto concerne la parte dei contributi versati che corrisponde, proporzionalmente, alla parte che i redditi soggetti all'imposta in Germania rappresentano nella totalità dei redditi generati dall'attività in questione.

50 Di conseguenza, una differenza tra la situazione dei contribuenti residenti e quella dei contribuenti non residenti non può essere validamente invocata nel caso di una restrizione, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che discende dal rifiuto di prendere in

considerazione contributi obbligatori versati all'Ente previdenziale degli avvocati, in misura proporzionale alla parte dei redditi soggetti all'imposta in Germania.

51 Per quanto concerne, in secondo luogo, i contributi volontari versati all'Ente previdenziale degli avvocati, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale si evince che tali spese si basano su una decisione libera del ricorrente nel procedimento principale di aumentare i propri diritti pensionistici, in misura proporzionale all'importo massimo consentito dei contributi.

52 A tal riguardo, pur essendo vero che anche tali spese discendono dall'appartenenza all'Ordine degli Avvocati, esse non sono, a differenza dei contributi obbligatori, rese necessarie da una tale appartenenza. Di conseguenza, tali spese non sono necessarie né per l'esercizio dell'attività di avvocato in Germania, né per la percezione dei redditi imponibili in Germania.

53 Pertanto, per quanto concerne i contributi complementari versati all'ente previdenziale degli avvocati, un contribuente non residente, come il ricorrente nel procedimento principale, non si trova in una situazione comparabile a quella di un contribuente residente.

54 Una considerazione di tal genere non può essere messa in discussione dall'argomento secondo cui le pensioni versate dall'Ente previdenziale degli avvocati sarebbero, al momento opportuno, imponibili in Germania. Indipendentemente dal carattere incerto di una siffatta tassazione futura, è sufficiente ricordare che la controversia principale verte sulla tassazione dei redditi generati dall'esercizio, in Germania, dell'attività di avvocato del ricorrente nel procedimento principale e che, perché le spese possano essere prese in considerazione nell'ambito di tale tassazione, esse devono avere un nesso diretto con l'attività che ha generato questi redditi. L'eventuale nesso con altri redditi futuri non è pertinente nell'ambito dell'esame dell'esistenza di un tale nesso diretto.

55 In terzo luogo, per quanto concerne le somme versate nell'ambito di un'assicurazione pensionistica privata, bisogna considerare, al pari del giudice del rinvio, che non è ravvisabile un nesso diretto tra queste spese e l'attività di avvocato che ha generato redditi imponibili.

56 Per ragioni analoghe a quelle di cui al punto 54 della presente sentenza, un eventuale nesso con altri redditi futuri non è pertinente al momento della valutazione dell'esistenza di un nesso diretto tra le somme versate nell'ambito di un'assicurazione pensionistica privata e i redditi generati in Germania dall'attività del ricorrente nel procedimento principale.

57 Occorre quindi rilevare che, per quanto concerne le somme versate nell'ambito di un'assicurazione pensionistica privata, un contribuente non residente, come il ricorrente nel procedimento principale, non si trova in una situazione comparabile a quella di un contribuente residente.

58 Di conseguenza, una differenza tra la situazione dei contribuenti residenti e quella dei contribuenti non residenti può essere validamente invocata nel caso di una restrizione, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che discende dal rifiuto di prendere in considerazione i contributi complementari versati all'Ente previdenziale degli avvocati e le somme versate nell'ambito di un'assicurazione pensionistica privata.

Sulla giustificazione

59 Occorre ancora esaminare se la restrizione alla libertà di stabilimento, frutto del rifiuto di prendere in considerazione i contributi obbligatori versati all'ente previdenziale degli avvocati, in proporzione alla parte dei redditi soggetti all'imposta in Germania, possa essere giustificata da motivi imperativi di interesse generale.

60 A tal riguardo, il convenuto nel procedimento principale ha sostenuto che il rifiuto di prendere in conto tali contributi sarebbe giustificato da considerazioni riguardanti il rischio che essi siano dedotti anche in Stati membri diversi dalla Repubblica federale di Germania, il che conferirebbe al contribuente un'indebita agevolazione multipla. Secondo il convenuto nel procedimento principale, il contribuente dovrebbe provare che siffatti contributi non hanno comportato altre agevolazioni fiscali nello Stato membro del domicilio del suddetto contribuente.

61 Orbene, evocando, senza ulteriori precisazioni, tale rischio, il convenuto nel procedimento principale non mette la Corte in grado di valutare la portata di tale argomento, tanto più che non viene sostenuto che l'attuazione delle disposizioni della direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi (GU 1977, L 336, pag. 15), come modificata dalla direttiva 2006/98/CE del Consiglio, del 20 novembre 2006 (GU L 363, pag. 129), in vigore all'epoca, non avrebbe consentito di evitare il suddetto rischio (v., altresì, sentenza del 24 febbraio 2015, Grünwald, C?559/13, EU:C:2015:109, punto 52).

62 Alla luce delle osservazioni che precedono occorre rispondere nel modo seguente alle questioni sollevate:

– l'articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi della quale un contribuente non residente, assoggettato, in tale Stato membro, all'imposta sul reddito nell'ambito di un obbligo fiscale limitato, non può dedurre dalla base imponibile dell'imposta sul reddito l'importo dei contributi obbligatori versati a un ente previdenziale professionale, in proporzione alla parte dei redditi soggetti all'imposta in questo Stato membro, quando essi hanno un nesso diretto con l'attività che ha generato tale reddito, mentre un contribuente residente, assoggettato all'imposta sul reddito nell'ambito di un obbligo fiscale illimitato, può dedurre siffatti contributi dalla base imponibile dell'imposta sul reddito, nei limiti previsti dal diritto nazionale, e

– l'articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che non osta a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi della quale un contribuente non residente, assoggettato, in tale Stato membro, all'imposta sul reddito nell'ambito di un obbligo fiscale limitato, non può dedurre dalla base imponibile dell'imposta sul reddito l'importo dei contributi complementari versati a un ente previdenziale professionale e quello dei contributi versati nell'ambito di un'assicurazione pensionistica privata, mentre un contribuente residente, assoggettato all'imposta sul reddito nell'ambito di un obbligo fiscale illimitato, può dedurre siffatti contributi dalla base imponibile dell'imposta sul reddito, nei limiti previsti dal diritto nazionale.

Sulle spese

63 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 (Decima Sezione) dichiara:

L'articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi della quale un contribuente non residente, assoggettato, in tale Stato membro, all'imposta sul reddito nell'ambito di un obbligo fiscale limitato, non può dedurre dalla base imponibile dell'imposta sul reddito l'importo dei contributi obbligatori versati a un ente previdenziale professionale, in proporzione alla parte dei redditi soggetti all'imposta in questo Stato membro, quando essi hanno un nesso diretto con l'attività che ha generato tale reddito, mentre un contribuente residente, assoggettato all'imposta sul reddito nell'ambito di un obbligo fiscale illimitato, può dedurre siffatti contributi dalla base imponibile dell'imposta sul reddito, nei limiti previsti dal diritto nazionale.

L'articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che non osta a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi della quale un contribuente non residente, assoggettato, in tale Stato membro, all'imposta sul reddito nell'ambito di un obbligo fiscale limitato, non può dedurre dalla base imponibile dell'imposta sul reddito l'importo dei contributi complementari versati a un ente previdenziale professionale e quello dei contributi versati nell'ambito di un'assicurazione pensionistica privata, mentre un contribuente residente, assoggettato all'imposta sul reddito nell'ambito di un obbligo fiscale illimitato, può dedurre siffatti contributi dalla base imponibile dell'imposta sul reddito, nei limiti previsti dal diritto nazionale.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.