

Causa C-15/22**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

6 gennaio 2022

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)

Data della decisione di rinvio:

13 luglio 2021

Ricorrente in primo grado e per cassazione:

RF

Resistente in primo grado e per cassazione:

Finanzamt G

Oggetto del procedimento principale

Prassi amministrativa nazionale secondo la quale si rinuncia all'imposizione della retribuzione di un'attività nel settore degli aiuti allo sviluppo purché tale attività venga finanziata con risorse di enti tedeschi, mentre la retribuzione di un'analoga attività, finanziata con risorse dell'Unione, è soggetta a imposta – Compatibilità con il diritto dell'Unione

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questione pregiudiziale

Se l'articolo 4, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione europea e l'articolo 208 in combinato disposto con l'articolo 210 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una prassi amministrativa nazionale per cui non ha luogo una rinuncia all'imposizione nei

casi in cui un progetto della cooperazione allo sviluppo sia finanziato dal Fondo europeo di sviluppo mentre, a determinate condizioni, si rinuncia all'imposizione della retribuzione percepita dal lavoratore sulla base di un rapporto di lavoro in corso relativo ad un'attività connessa agli aiuti pubblici tedeschi allo sviluppo nel settore della cooperazione tecnica o finanziaria, purché finanziata per almeno il 75% dal Ministero federale responsabile della cooperazione allo sviluppo o da una agenzia privata di proprietà statale attiva nell'ambito degli aiuti allo sviluppo.

Disposizioni pertinenti di diritto dell'Unione

Articolo 3, paragrafo 5, seconda frase, e articolo 4, paragrafo 3, TUE

Articolo 4, paragrafo 3, nonché articolo 208 in combinato disposto con l'articolo 210 TFUE

Disposizioni nazionali pertinenti

Einkommensteuergesetz (legge in materia di imposte sul reddito; in prosieguo: lo «EStG»), in particolare articolo 34 c, paragrafo 5

Auslandstätigkeitserlass (circolare del Ministero federale tedesco delle finanze) del 31 ottobre 1983, BStBl I 1983 pag. 470 (in prosieguo: l'«ATE»)

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La ricorrente in primo grado e per cassazione (in prosieguo: la «ricorrente») ha lavorato presso un'agenzia di aiuti allo sviluppo con sede in Germania come responsabile di progetto dal 12 aprile 2009 al 31 ottobre 2012, svolgendo la propria attività in Africa nel quadro del Micro Projects Programme sulla base di un contratto limitato alla durata del progetto. In tale periodo, il luogo di residenza e il centro della vita della ricorrente era in Germania, mentre il suo luogo di lavoro era in Africa.
- 2 Essendo il progetto finanziato non dalla Germania, bensì dal Fondo europeo di sviluppo, il Finanzamt (Ufficio delle imposte) assoggettava la retribuzione percepita dalla ricorrente all'imposta sul reddito. A seguito del rigetto della sua opposizione e del suo ricorso proposto dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario), la ricorrente chiede ora con il ricorso per cassazione presentato dinanzi al Collegio remittente l'esenzione della propria retribuzione dall'imposta sul reddito.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

Valutazione in base al diritto nazionale

- 3 In base al diritto nazionale, la ricorrente non ha diritto all'esenzione della propria retribuzione dall'imposta sul reddito ai sensi dell'articolo 34 c, paragrafo 5, dell'ESTG in combinato disposto con l'ATE.
- 4 L'articolo 34 c, paragrafo 5, dell'ESTG dispone che le amministrazioni finanziarie tedesche possono rinunciare all'applicazione dell'imposta tedesca dovuta sul reddito prodotto all'estero qualora ciò risulti opportuno per motivi economici. Secondo la giurisprudenza dei giudici tedeschi, tale condizione è soddisfatta solo nel caso in cui l'agevolazione fiscale sia utile al commercio estero tedesco.
- 5 La Sezione I, punto 4, dell'ATE stabilisce che, inter alia, l'attività svolta all'estero per conto di un appaltatore nazionale in relazione ad aiuti pubblici tedeschi allo sviluppo nel settore della cooperazione tecnica o finanziaria può beneficiare di una rinuncia all'imposizione. L'Ufficio delle imposte tedesco ha inteso l'espressione «aiuti pubblici tedeschi allo sviluppo» nel senso di ricomprendersi le sole misure di aiuto allo sviluppo finanziate direttamente con risorse provenienti dal bilancio tedesco. Detta interpretazione non solo è possibile, bensì è logica e per niente arbitraria, alla luce della finalità enunciata dall'articolo 34 c, paragrafo 5, dell'ESTG.

Conformità al diritto dell'Unione

- 6 È dubbio se dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE e dall'articolo 208 in combinato disposto con l'articolo 210 TFUE discenda l'obbligo di considerare rientranti nell'articolo 34 c, paragrafo 5, dell'ESTG, in combinato disposto con l'ATE, anche le misure di aiuto allo sviluppo finanziate dal Fondo europeo di sviluppo e quindi solo indirettamente da risorse provenienti dal bilancio tedesco.
- 7 La ricorrente sostiene che il principio di leale cooperazione di cui all'articolo 4, paragrafo 3, TUE e l'obbligo dell'Unione e degli Stati membri di coordinare la loro politica di sviluppo (articolo 3, paragrafo 5, seconda frase, TUE) implicano la necessità di includere progetti finanziati con risorse dell'Unione e quindi solo parzialmente e indirettamente con risorse tedesche.
- 8 È vero che il principio di leale cooperazione di cui all'articolo 4, paragrafo 3, TUE esige che l'Unione e gli Stati membri si rispettino e si assistano reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati (sentenza della Corte del 5 dicembre 2017, Germania/Consiglio, C-600/14, EU:C:2017:935, punto 105). Tuttavia, la summenzionata disposizione chiarisce esplicitamente che l'Unione ha una competenza propria che implica il potere di adottare misure, inter alia, nel settore dello sviluppo tecnologico, senza che ciò possa avere per effetto di impedire agli Stati membri di esercitare la loro (propria) competenza in tale settore. Ne consegue logicamente che la Germania possa adottare le proprie

misure di aiuto allo sviluppo e, nel farlo, basarle sulla «convenienza economica» dal punto di vista tedesco, purché non siano minacciati o pregiudicati gli obiettivi della politica di sviluppo dell'Unione.

- 9 Un obbligo di includere i progetti finanziati dall'Unione sotto il profilo del principio di leale cooperazione non potrebbe risultare dalla sentenza del 16 dicembre 2004, *My* (C-293/03, EU:C:2004:821). La presente situazione differisce dalla fattispecie alla base di tale sentenza in quanto non si ravviserebbe alcuna normativa di diritto dell'Unione analoga allo Statuto dei funzionari delle Comunità europee, su cui verteva il menzionato procedimento, in base alla quale la Germania possa essere obbligata in modo sufficientemente preciso e incondizionato a inserire i progetti finanziati dall'Unione tra gli strumenti di promozione per i quali la Germania ha una competenza propria ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 3, TFUE. Pertanto, la ricorrente non sembrerebbe avere un diritto soggettivo, fondato sul dovere di leale collaborazione, all'inclusione dei progetti finanziati dall'Unione nelle agevolazioni previste dall'articolo 34 c, paragrafo 5, dell'ESTG in combinato disposto con l'ATE.
- 10 Ad avviso del Collegio remittente, un tale diritto non deriva dall'articolo 4, paragrafo 4, TFUE in combinato disposto con l'articolo 208, paragrafo 1, seconda frase, o, rispettivamente, dell'articolo 210, paragrafo 1, prima e terza frase, TFUE. L'articolo 4, paragrafo 4, TFUE chiarisce inoltre esplicitamente che, pur permettendo la competenza dell'Unione nel settore della cooperazione allo sviluppo di condurre azioni e una politica comune, l'esercizio di tale competenza non impedisce però agli Stati membri di esercitare le proprie competenze in tale settore. Pertanto, la politica dell'Unione e la politica degli Stati membri nel settore della cooperazione allo sviluppo si completano e si rafforzano reciprocamente (articolo 208, paragrafo 1, seconda frase, TFUE), e un dovere di coordinamento e assistenza deriva dall'articolo 210, paragrafo 1, prima e terza frase, TFUE. Tuttavia, ciò non dovrebbe comportare che alla Germania sia impedito di adottare le proprie misure di politica di sviluppo per promuovere il commercio estero tedesco.
- 11 Nulla di diverso potrebbe risultare dall'accordo di partenariato tra gli Stati dell'Africa, dei Caraibi e del Pacifico, da un lato, e la Comunità europea e i suoi Stati membri, dall'altro, firmato a Cotonou (Benin) il 23 giugno 2000 (GU 2000, L 317, pag. 3). È inverosimile che il legislatore tedesco, mediante la legge di approvazione dell'accordo, abbia potuto stabilire nel contempo che la cooperazione allo sviluppo sotto forma di microprogetti basati su detto accordo fosse (anche) opportuna (per la Germania) per motivi economici. Ciò discende dalla semplice considerazione che le misure basate sull'accordo non coincidono perfettamente con quelle della politica di sviluppo tedesca, benché la Germania contribuisca con una quota considerevole al finanziamento del Fondo europeo di sviluppo, provenendo tali risorse, in ultima analisi, dal bilancio tedesco ed essendo quindi impiegate indirettamente per finanziare le misure contemplate dall'accordo. In ogni caso, l'accordo non dovrebbe dar luogo al diritto soggettivo di un lavoratore, il quale è impiegato in un progetto di aiuto allo sviluppo

rientrante nell'accordo ma è residente in Germania, alla rinuncia da parte della Germania all'imposizione dei suoi redditi da lavoro.

- 12 Nemmeno dalla sentenza del 28 febbraio 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124) discende un risultato diverso. È pur vero che la Corte ha ivi dichiarato che l'articolo 45 TFUE (libera circolazione dei lavoratori) deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale di uno Stato membro secondo la quale i redditi percepiti a titolo di attività lavorative dipendenti da un contribuente residente in tale Stato membro ed illimitatamente assoggettato ad imposta sono esentati dall'imposta sui redditi qualora il datore di lavoro sia stabilito in tale Stato membro, ma non lo sono qualora il medesimo sia stabilito in un altro Stato membro. Tuttavia, non ne consegue che la Germania sia obbligata a includere i progetti finanziati con risorse dell'Unione, in quanto nella fattispecie in esame né un lavoratore né un datore di lavoro si trovano in una posizione peggiore in considerazione della loro provenienza da un altro paese dell'Unione. Nella misura in cui l'ATE sia idoneo a dissuadere i lavoratori dall'accettare un impiego presso un datore di lavoro che gestisce un progetto di aiuto allo sviluppo finanziato con risorse dell'Unione piuttosto che con risorse nazionali, ciò non costituisce in ogni caso una restrizione vietata alla luce delle libertà fondamentali di circolazione dei lavoratori o di prestazione di servizi.