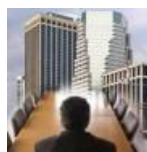


## Giurisprudenza

# I costi di consulenza anche per i non residenti sono deducibili?

12 Luglio 2006

## All'interrogativo ha risposto la Corte di Giustizia Ue pronunciandosi su una questione pregiudiziale interpretativa della Cassazione germanica



Per la Corte "l'articolo 52 del Trattato (divenuto, in seguito a modifica, articolo 43 CE) osta a una disposizione nazionale che non permette a una persona limitatamente soggetta a imposta di dedurre dal reddito imponibile come spese straordinarie quelle di consulenza fiscale sostenute per compilare la dichiarazione dei redditi, laddove ai soggetti passivi illimitatamente obbligati la deduzione è consentita". La Corte di Giustizia delle Comunità europee si è così pronunciata su una questione pregiudiziale interpretativa posta dalla Corte di Cassazione della Germania che, dovendo decidere su una controversia che ha visto contrapposti un cittadino olandese residente nei Paesi Bassi e l'Autorità fiscale della Germania, ha ritenuto necessario chiedere una valutazione sulla compatibilità della legge sull'imposta del reddito germanica con il principio di libertà di stabilimento. Secondo la Corte di Giustizia Ue "l'articolo 52 del Trattato (divenuto, in seguito a modifica, articolo 43 CE) osta a una disposizione nazionale che non permette a una persona limitatamente soggetta ad imposta di dedurre dal proprio reddito imponibile come spese straordinarie le spese di consulenza fiscale sostenute per compilare la dichiarazione dei redditi, laddove ai soggetti passivi illimitatamente obbligati la deduzione di tali spese è consentita".

### L'oggetto della controversia

Il cittadino olandese, residente nei Paesi Bassi, ha percepito in Germania, nel 1998, redditi (inferiori al 90 per cento del suo reddito complessivo) per la partecipazione ad una società in accomandita semplice di diritto germanico. Nella dichiarazione dei redditi relativa al 1998 il cittadino dei Paesi Bassi ha dedotto, a titolo di spese straordinarie, le spese di consulenza fiscale sostenute nella Repubblica Federale per la compilazione della medesima dichiarazione. L'Autorità fiscale tedesca ha respinto la richiesta in quanto la legge sull'imposta del reddito consente la deduzione delle spese straordinarie esclusivamente ai soggetti residenti tenuti ad assoggettare a tassazione tutti i loro redditi ovunque prodotti. Tale deduzione, di carattere eccezionale, è accordata, secondo quanto affermato dal Governo germanico, ai contribuenti illimitatamente obbligati in ragione del fatto che si tratta di spese rese necessarie dalla complessità del diritto tributario e possono incidere di conseguenza sulla capacità economica del contribuente. Avverso la decisione di rigetto il contribuente ha proposto il ricorso alla Sezione Tributaria del Tribunale di Amburgo. Respinta l'impugnazione l'Olandese ha deciso di adire la Cassazione.

### La questione pregiudiziale interpretativa

La giurisdizione di vertice germanica, sospeso il giudizio nel merito ha deciso di sottoporre alla Corte di Giustizia delle Comunità europee la seguente questione pregiudiziale interpretativa: "Se l'art. 52 del Trattato che istituisce le Comunità europee [divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE] osti al divieto per un cittadino di uno Stato membro, soggetto a un obbligo fiscale limitato nel territorio della Repubblica federale di Germania, di dedurre dal suo reddito imponibile le spese di consulenza fiscale come spese straordinarie, diversamente da quanto previsto per i contribuenti soggetti a un obbligo fiscale illimitato".

### Indirizzi di giurisprudenza

Il divieto per gli Stati membri di restringere la libertà di stabilimento investe anche le disposizioni di carattere fiscale. In tal senso, anche se le imposte dirette sono di competenza dei singoli Stati membri questi ultimi devono aver cura di esercitare le proprie potestà nel rispetto del diritto comunitario e devono astenersi da "qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza" (Corte di Giustizia sentenza del 12 dicembre 2002 causa C-385/2000). Il diritto comunitario, infatti, vieta qualsiasi forma di discriminazione, anche dissimulata, che produca il medesimo risultato.

Il giudice comunitario ha affermato (Corte di giustizia sentenza 11 agosto 1995 causa C-80/94): "una discriminazione consiste nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse". Inoltre la Corte di Giustizia ha ripetutamente escluso che, in linea di principio, le situazioni dei residenti e quelle dei non residenti siano comparabili e che, conseguentemente, le deduzioni di carattere personale accordate nello Stato di origine dei redditi ai residenti debbano necessariamente essere estese ai non residenti.

Il consolidato indirizzo giurisprudenziale è basato sulla considerazione che "il reddito percepito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di

residenza, e in quanto 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 nella sua residenza abituale" (Corte di Giustizia sentenza del 1° luglio 2004 causa C-169/03).

Tuttavia, lo stesso giudice europeo ha precisato che le situazioni del residente e del non residente non si possono considerare oggettivamente diverse qualora *"il non residente non percepisce redditi significativi nello Stato membro in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili nello Stato dell'occupazione, così che lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare"* (Corte di Giustizia sentenza 14 febbraio 1995 causa C-279/93).

Nell'agosto del 1995 la Corte di Giustizia delle Comunità europee, con la sentenza 11 agosto 1995 relativa alla causa C-80/94, ha ribadito la predetta linea giurisprudenziale affermando che *"il contribuente non residente, lavoratore dipendente o autonomo, che percepisca la totalità o la quasi totalità dei propri redditi nello Stato in cui svolga la propria attività lavorativa si trova, oggettivamente, nella stessa situazione, per quanto attiene all'imposta sui redditi, di colui che risiede nello Stato medesimo ivi svolgendo la stessa attività"*.

#### **La posizione del Governo germanico**

Le spese di consulenza fiscale non possono fruire dei vantaggi derivanti dalla considerazione della situazione personale e familiare del contribuente. La deducibilità di tali spese, infatti, non sembra aver alcuna attinenza con detta situazione. Secondo il governo tedesco le spese per consulenza fiscale ("*spese straordinarie*") costituiscono "*spese della vita privata tout court*". In tal senso esse sono tenute distinte anche dalle spese professionali che possono essere dedotte indipendentemente dall'assoggettamento limitato o illimitato all'imposta. Il ricorrente, qualora le spese per la compilazione della dichiarazione dei redditi fossero annoverabili fra quelle professionali, potrebbe portarle in deduzione. Nel diritto germanico le spese della vita privata possono essere eccezionalmente dedotte solo qualora ciò sia espressamente previsto o qualora rappresentino *"un onere inevitabile sulla capacità contributiva ed economica"*. Per i contribuenti assoggettati illimitatamente all'imposta le spese per la compilazione della denuncia dei redditi ("*spese straordinarie*") rientrano in questo caso *"giacché spesso sono rese necessarie dalla complessità del diritto tributario e possono pertanto incidere sulla capacità economica del contribuente"*.

#### **Le conclusioni della Corte di Giustizia**

Per quanto riguarda la deducibilità delle spese di consulenza fiscale residenti e non residenti si trovano in una situazione oggettivamente comparabile. Il ricorrente, infatti, è soggetto all'obbligo di redigere la dichiarazione in quanto ha percepito redditi nello Stato membro. Le spese di consulenza fiscale sono, quindi, direttamente connesse ai redditi tassati in Germania e gravano nella stessa maniera sui redditi dei contribuenti residenti e non. La complessità del diritto tributario tedesco, infatti, interessa allo stesso modo tutti i contribuenti obbligati alla dichiarazione. Le situazioni dei contribuenti limitatamente soggetti e quelle degli illimitatamente soggetti sono comparabili e il diritto alla deduzione che è destinato a compensare le spese di consulenza fiscale deve potersi applicare anche ai contribuenti non residenti. La limitazione del diritto alla deduzione ai soli contribuenti residenti determina, pertanto, una restrizione alla libertà di stabilimento che contrasta con l'articolo 52 del Trattato.

di

**Ciriaco Petrillo**

**Gianfranco Serio**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/costi-consulenza-anche-non-residenti-sono-deducibili>