

**Causa C-450/09**

**Ulrich Schröder**

**contro**

**Finanzamt Hameln**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Niedersächsisches Finanzgericht)

«Libera circolazione dei capitali — Fiscalità diretta — Assoggettamento ad imposta dei redditi da locazione di beni immobili — Deducibilità delle rendite corrisposte a un genitore nel contesto di una successione anticipata — Requisito di essere integralmente assoggettato ad imposta nello Stato membro in questione»

Massime della sentenza

1. *Questioni pregiudiziali — Ricevibilità — Necessità di fornire alla Corte precisazioni sufficienti sul contesto di fatto e di diritto — Portata e limiti*

(Art. 267 TFUE; Statuto della Corte di giustizia, art. 23)

2. *Libera circolazione dei capitali — Restrizioni — Normativa tributaria — Imposta sul reddito — Redditi da locazione*

(Art. 63 TFUE)

1. Tenuto conto della separazione delle funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, su cui è fondato il procedimento di cui all'art. 267 TFUE, non può pretendersi che, prima di adire la Corte, il giudice del rinvio proceda a tutti i rilievi in fatto e alle valutazioni in diritto ad esso incombenti nell'ambito della propria funzione giurisdizionale. È infatti sufficiente che l'oggetto della causa principale nonché le sue principali questioni riguardo all'ordinamento giuridico dell'Unione emergano dalla domanda di pronuncia pregiudiziale al fine di consentire agli Stati membri di presentare le loro osservazioni conformemente all'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia e di partecipare efficacemente al procedimento dinanzi alla medesima.

(v. punto 19)

2. L'art. 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro la quale, pur consentendo a un contribuente residente di dedurre le rendite corrisposte a un genitore che gli ha ceduto beni immobili situati nel territorio di tale Stato dai redditi da locazione prodotti da tali beni, non autorizza una siffatta deduzione a un contribuente non residente, sempre che l'impegno di pagare tali rendite scaturisca dalla cessione di detti beni.

Infatti, allorché l'impegno di un contribuente non residente di pagare la rendita al genitore scaturisce dalla cessione a quest'ultimo dei beni immobili situati nello Stato membro interessato, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, tale rendita costituisce una spesa direttamente connessa alla gestione di tali beni, cosicché detto contribuente, sotto questo profilo, è posto in una situazione analoga a quella di un contribuente residente.

Ciò considerato, una normativa nazionale che, in materia di imposta sul reddito, nega ai non

residenti la deduzione di una siffatta spesa, concessa invece ai residenti è, in assenza di valida giustificazione, contraria all'art. 63 TFUE.

(v. punti 46-47, 49 e dispositivo)

## SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

31 marzo 2011 (\*)

«Libera circolazione dei capitali – Fiscalità diretta – Assoggettamento ad imposta dei redditi da locazione di beni immobili – Deducibilità delle rendite corrisposte a un genitore nel contesto di una successione anticipata – Requisito di essere integralmente assoggettato ad imposta nello Stato membro in questione»

Nel procedimento C-450/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Niedersächsisches Finanzgericht (Germania) con decisione 14 ottobre 2009, pervenuta in cancelleria il 19 novembre 2009, nella causa

**Ulrich Schröder**

contro

**Finanzamt Hameln,**

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J. N. Cunha Rodrigues, presidente di sezione, dai sigg. A. Arabadjiev, U. Lõhmus (relatore), A. Ó Caoimh e dalla sig.ra P. Lindh, giudici,

avvocato generale: sig. Y. Bot

cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 10 novembre 2010,

considerate le osservazioni presentate:

- per il sig. Schröder, dall'avv. R. Geck, Rechtsanwalt;
- per il Finanzamt Hameln, dal sig. P. Klose, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, dal sig. C. Blaschke, in qualità di agente;
- per il governo francese, dai sigg. G. de Bergues e J.-S. Pilczer, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, dai sigg. R. Lyal e W. Mölls, in qualità di agenti, sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 9 dicembre 2010, ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 18 TFUE e 63 TFUE.

2 La domanda in parola è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra il sig. Schröder e il Finanzamt Hameln in ordine al rifiuto di quest'ultimo di autorizzare la deduzione della rendita, che il sig. Schröder ha corrisposto alla madre, dai redditi da locazione di beni immobili siti in Germania da lui acquisiti, segnatamente, nel contesto di una successione anticipata.

## **Contesto normativo**

### *Il diritto dell'Unione*

3 L'art. 1, n. 1, della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato [articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam] (GU L 178, pag. 5) dispone quanto segue:

«Gli Stati membri sopprimono le restrizioni ai movimenti di capitali effettuati tra le persone residenti negli Stati membri, fatte salve le disposizioni che seguono. Per facilitare l'applicazione della presente direttiva i movimenti di capitali sono classificati in base alla nomenclatura riportata nell'allegato I».

4 Tra i movimenti di capitali elencati all'allegato I della direttiva 88/361 figurano, nella rubrica XI di tale allegato, i movimenti di capitali a carattere personale che comprendono, in particolare, i doni e le successioni.

### *Il diritto nazionale*

5 L'art. 1 della legge relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz), nella versione applicabile alla causa principale (BGBl. 2002 I, pag. 4210; in prosieguo: l'«EStG»), stabilisce, in particolare, che le persone fisiche che hanno il domicilio o la residenza abituale in Germania sono assoggettate integralmente all'imposta sul reddito, mentre quelle che non hanno né il domicilio né la residenza abituale nel territorio tedesco sono assoggettate parzialmente a tale imposta qualora percepiscano redditi nazionali ai sensi dell'art. 49 dell'EStG. Tra i redditi di cui all'art. 49 rientrano quelli provenienti dalla locazione di un bene immobile situato nel territorio tedesco.

6 L'art. 10 dell'EStG è rubricato «Spese straordinarie». Il n. 1 di tale articolo è così formulato:

«Sono spese straordinarie, sempreché non si tratti di oneri di gestione o di spese professionali, i seguenti oneri:

(...)

1a. Le rendite e gli oneri permanenti fondati su obblighi specifici che non presentano un nesso economico con i redditi irrilevanti ai fini dell'assoggettamento ad imposta; (...).

7 L'art. 50 dell'EStG contiene disposizioni particolari per i soggetti parzialmente assoggettati

ad imposta. Ai sensi del suo n. 1:

«I soggetti parzialmente assoggettati ad imposta possono dedurre gli oneri di gestione (art. 4, nn. 4-8) o le spese professionali (art. 9) soltanto qualora presentino un nesso economico con i redditi percepiti nel territorio nazionale. (...) [G]li artt. (...) 10 (...) non si applicano (...)».

### **Causa principale e questione pregiudiziale**

8 Il sig. Schröder è un cittadino tedesco residente in Belgio, dove esercita un'attività lavorativa dipendente.

9 Con rogito notarile del 27 aprile 1992 egli ha acquisito dai suoi genitori un bene immobile, sito in Germania, gravato da una riserva di usufrutto in loro favore. Con rogito notarile del 2 dicembre 2002 la madre del sig. Schröder ha ceduto a titolo di successione anticipata altri beni immobili siti in Germania allo stesso sig. Schröder e al di lui fratello. I diritti di usufrutto di cui la madre era titolare sino a quel momento su diversi beni immobili sono stati convertiti in una rendita, per la quale tanto il sig. Schröder quanto suo fratello, a partire dal 1° dicembre 2002, dovevano corrispondere alla madre una somma mensile di EUR 1 000.

10 Nel 2002 il sig. Schröder ha percepito, in Germania, dalla locazione del bene acquisito nel 1992, redditi pari a EUR 2 785 e, dalla comproprietà con il fratello, redditi pari a EUR 749,50.

11 Il Finanzamt Hameln ha fondato l'avviso di accertamento del sig. Schröder per il 2002 sulla somma di tali due importi e ha rifiutato di prendere in considerazione la rendita di EUR 1 000 corrisposta da quest'ultimo nel mese di dicembre 2002.

12 Il sig. Schröder ha proposto un ricorso avverso tale rifiuto dinanzi al Niedersächsisches Finanzgericht. Quest'ultimo rileva che una persona quale il fratello del sig. Schröder, che risiede in Germania ed è pertanto assoggettato integralmente all'imposta sul reddito in tale paese, secondo la consolidata giurisprudenza del Bundesfinanzhof può dedurre dall'imponibile una siffatta rendita come categoria di spese straordinarie ai sensi dell'art. 10, n. 1, punto 1a, dell'EStG. Quest'ultimo giudice considererebbe infatti che, per quanto riguarda i beni immobili ceduti a titolo di successione anticipata, i corrispettivi convenuti, quali le rendite, non costituiscono operazioni a titolo oneroso o parzialmente oneroso ed escluderebbe integralmente tali corrispettivi dall'ambito della realizzazione dei redditi.

13 Cionondimeno, secondo il giudice del rinvio, colui che, come il sig. Schröder, non essendo residente, è assoggettato soltanto parzialmente all'imposta sul reddito in Germania, non è autorizzato a dedurre una tale rendita dal suo reddito imponibile dal momento che l'art. 50, n. 1, dell'EStG esclude l'applicazione nei suoi confronti dell'art. 10 dell'EStG.

14 Il giudice del rinvio nutre dubbi circa la conformità di tale differenza di trattamento fiscale tra i contribuenti residenti e quelli non residenti al diritto dell'Unione e, in particolare, all'art. 63 TFUE.

15 In tale contesto, il Niedersächsisches Finanzgericht ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli artt. [63 TFUE] e [18 TFUE] ostino al divieto, per un familiare parzialmente assoggettato ad imposta nel territorio della Repubblica federale di Germania, di dedurre rendite, a titolo di spese straordinarie, dai suoi redditi derivanti da beni immobili, diversamente da quanto previsto per il contribuente integralmente assoggettato ad imposta».

### **Sulla questione pregiudiziale**

## *Sulla ricevibilità*

16 Il governo tedesco ritiene che la domanda di pronuncia pregiudiziale sia irricevibile a motivo del fatto che il giudice del rinvio non fornisce indicazioni sufficienti sulle circostanze in fatto e sul contesto giuridico che consentano, in particolare, agli Stati membri di pronunciarsi con cognizione di causa sul presente procedimento. Infatti, da un lato, sarebbero assenti precisazioni relative alle modalità delle cessioni immobiliari al sig. Schröder, alla soppressione dei diritti di usufrutto esistenti nonché alla corresponsione della rendita mensile. Dall'altro, sarebbero insufficienti le indicazioni riguardanti il contenuto e l'interpretazione della normativa nazionale sulle spese straordinarie, ai sensi dell'art. 10 dell'ESStG, nonché le differenze tra queste ultime e altre categorie di spese, quali gli oneri di gestione e le spese professionali. In mancanza di tali precisazioni, il nesso tra determinate spese di un contribuente non residente e i redditi imponibili di quest'ultimo non potrebbe essere esaminato ai fini dell'accertamento dell'esistenza o meno di una discriminazione illegittima nei confronti di un tale contribuente.

17 Al riguardo occorre ricordare che il rigetto, da parte della Corte, di una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione richiesta del diritto dell'Unione non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto della causa principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (v., in particolare, sentenze 15 dicembre 1995, causa C?415/93, *Bosman*, Racc. pag. I?4921, punto 61, nonché 26 ottobre 2010, causa C?97/09, *Schmelz*, Racc. pag. I?10465, punto 29).

18 Per quanto riguarda, più in particolare, le informazioni che devono essere fornite alla Corte nell'ambito di una decisione di rinvio, queste non servono solo a consentire alla Corte di dare soluzioni utili al giudice del rinvio, ma devono anche conferire ai governi degli Stati membri nonché alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia. A tal fine, è necessario che il giudice nazionale definisca il contesto di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate o che esso spieghi almeno le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate (v., in tal senso, sentenze 10 marzo 2009, causa C?345/06, *Heinrich*, Racc. pag. I?1659, punti 30 e 31, nonché 8 settembre 2009, causa C?42/07, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International*, Racc. pag. I?7633, punto 40).

19 Tuttavia, tenuto conto della separazione delle funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, su cui è fondato il procedimento di cui all'art. 267 TFUE, non può pretendersi che, prima di adire la Corte, il giudice del rinvio proceda a tutti i rilievi in fatto e alle valutazioni in diritto ad esso incombenti nell'ambito della propria funzione giurisdizionale. È infatti sufficiente che l'oggetto della causa principale nonché le sue principali questioni riguardo all'ordinamento giuridico dell'Unione emergano dalla domanda di pronuncia pregiudiziale al fine di consentire agli Stati membri di presentare le loro osservazioni conformemente all'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia e di partecipare efficacemente al procedimento dinanzi alla medesima (v., in tal senso, sentenze *Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International*, cit., punto 41, nonché 7 dicembre 2010, causa C?439/08, *VEBIC*, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 47).

20 Nel caso di specie, come risulta dai precedenti punti 8-13, la decisione di rinvio indica chiaramente, da un lato, la provenienza dei beni immobili detenuti dal sig. Schröder in Germania nonché l'origine della rendita che egli deve pagare alla madre e, dall'altro, l'effetto della normativa nazionale oggetto della causa principale per quanto attiene alla non deducibilità di tale rendita dai redditi imponibili. Peraltro, il giudice del rinvio precisa che la soluzione della controversia di cui è investito dipende dalla conformità, o meno, al diritto dell'Unione della differenza di trattamento tra un contribuente residente e uno non residente.

21 Tali elementi sono sufficienti per evidenziare l'oggetto della causa principale nonché le sue principali questioni riguardo all'ordinamento giuridico dell'Unione e per permettere alla Corte di fornire una soluzione utile al giudice del rinvio. Occorre altresì rilevare che il governo francese e la Commissione europea hanno potuto presentare alla Corte osservazioni scritte approfondite in merito alla questione sollevata.

22 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, la domanda di pronuncia pregiudiziale deve essere considerata ricevibile.

### *Nel merito*

23 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli artt. 18 TFUE e 63 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro la quale, pur consentendo a un contribuente residente di dedurre le rendite corrisposte a un genitore che gli abbia ceduto beni immobili situati nel territorio di tale Stato dai redditi da locazione prodotti da tali beni, non autorizza una siffatta deduzione a un contribuente non residente.

24 In primo luogo, occorre individuare la disposizione del Trattato FUE applicabile a una situazione come quella oggetto della causa principale.

25 Per quanto riguarda l'art. 63 TFUE, secondo giurisprudenza costante, in assenza di definizione, nell'ambito del Trattato, della nozione di «movimenti di capitali» ai sensi del n. 1 del medesimo articolo, la nomenclatura che costituisce l'allegato I della direttiva 88/361 conserva un valore indicativo, benché tale direttiva sia stata adottata sul fondamento degli artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CEE (gli artt. 67-73 del Trattato CEE sono stati sostituiti dagli artt. 73 B - 73 G del Trattato CE, a loro volta divenuti artt. 56 CE - 60 CE), fermo restando che, conformemente al terzo comma dell'introduzione di tale allegato, la nomenclatura che essa contiene non è esaustiva quanto alla nozione di movimenti di capitali (v., in particolare, sentenze 27 gennaio 2009, causa C-318/07, Persche, Racc. pag. I-359, punto 24 e giurisprudenza ivi citata; 17 settembre 2009, causa C-182/08, Glaxo Wellcome, Racc. pag. I-8591, punto 39; 15 ottobre 2009, causa C-35/08, Busley e Cibrian Fernandez, Racc. pag. I-9807, punto 17, nonché 10 febbraio 2011, causa C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 15).

26 A tale riguardo la Corte ha già avuto modo di dichiarare che le successioni e i doni, che rientrano nell'ambito di applicazione della sezione XI dell'allegato I della direttiva 88/361, intitolato «Movimenti di capitali a carattere personale», costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'art. 63 TFUE, ad eccezione dei casi in cui gli elementi che li costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro (v., in tal senso, citate sentenze Persche, punto 27; Busley e Cibrian Fernandez, punto 18, nonché Missionswerk Werner Heukelbach, punto 16).

27 Di conseguenza, si deve ritenere che la cessione di beni immobili siti in Germania, a titolo di donazione o di successione anticipata, a una persona fisica residente in Belgio rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 63 TFUE.

28 Per quanto riguarda l'art. 18 TFUE, che sancisce il principio generale del divieto di ogni discriminazione fondata sulla nazionalità, va ricordato che tale disposizione tende ad applicarsi autonomamente soltanto nelle situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione per le quali il Trattato non stabilisca regole specifiche di non discriminazione (v., in particolare, sentenze 11 ottobre 2007, causa C-443/06, Hollmann, Racc. pag. I-8491, punto 28 e giurisprudenza ivi citata; 21 gennaio 2010, causa C-311/08, SGI, Racc. pag. I-487, punto 31, nonché *Missionswerk Werner Heukelbach*, cit., punto 18).

29 Giacché sono applicabili le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali e poiché queste ultime prevedono regole specifiche di non discriminazione, l'art. 18 TFUE non è applicabile alla fattispecie di cui alla causa principale (v. citate sentenze *Hollmann*, punto 29, nonché *Missionswerk Werner Heukelbach*, punto 19).

30 In secondo luogo, va ricordato che le misure vietate dall'art. 63, n. 1, TFUE, in quanto restrizioni ai movimenti di capitali, comprendono, in particolare, quelle che sono idonee a dissuadere i non residenti dal fare investimenti in uno Stato membro o dal mantenere siffatti investimenti (v., in tal senso, sentenza 22 gennaio 2009, causa C-377/07, *STEKO Industriemontage*, Racc. pag. I-299, punti 23 e 24 nonché giurisprudenza ivi citata).

31 Per quanto riguarda la normativa controversa nella causa principale, una persona fisica che non abbia il domicilio o la residenza abituale in Germania, conformemente all'art. 49 dell'ESTG, è soggetta all'imposta sul reddito in tale Stato membro per i redditi derivanti dalla locazione di beni immobili situati nel territorio tedesco. Contrariamente al contribuente residente, un tale contribuente non residente non può, in virtù dell'art. 50 dell'ESTG, dedurre da tali redditi una rendita, come quella corrisposta dal sig. Schröder alla madre a titolo di successione anticipata, a titolo di spesa straordinaria ai sensi dell'art. 10, n. 1, punto 1a, dell'ESTG.

32 Il trattamento fiscale meno favorevole riservato ai non residenti potrebbe dissuadere questi ultimi dall'acquisizione o dal mantenimento di beni immobili situati in Germania (v., per analogia, sentenza 8 settembre 2005, causa C-512/03, *Blanckaert*, Racc. pag. I-7685, punto 39). Esso potrebbe altresì dissuadere i residenti tedeschi dal designare quali beneficiari di una successione anticipata soggetti residenti in uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania (v., per analogia, sentenza *Missionswerk Werner Heukelbach*, cit., punto 25).

33 Una tale normativa costituisce dunque una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata, in linea di principio, dall'art. 63 TFUE.

34 È pur vero che, a norma dell'art. 65, n. 1, lett. a), TFUE, l'art. 63 TFUE non pregiudica il diritto degli Stati membri di stabilire nella loro normativa fiscale una distinzione tra contribuenti che non si trovino nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza.

35 Tuttavia, occorre distinguere i trattamenti diseguali consentiti ai sensi dell'art. 65, n. 1, lett. a), TFUE dalle discriminazioni arbitrarie o dalle restrizioni dissimulate vietate dal n. 3 del medesimo articolo. Infatti, perché una normativa fiscale nazionale quale quella controversa nella causa principale, che distingue i contribuenti residenti da quelli non residenti, possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, occorre che la differenza di trattamento riguardi situazioni che non siano oggettivamente paragonabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale. Inoltre, per essere giustificata, la differenza di trattamento non deve eccedere quanto necessario al conseguimento dello scopo perseguito dalla normativa in questione (v. sentenze *Persche*, cit., punto 41, e 22 aprile 2010, causa C-510/08, *Mattner*, Racc. pag. I-3553, punto 34).

36 Occorre pertanto esaminare se, nelle circostanze di cui alla causa principale, la situazione dei non residenti sia comparabile a quella dei residenti.

37 A tal riguardo, secondo giurisprudenza costante, in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti in uno Stato non sono di regola comparabili, in quanto 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 alla sua residenza abituale (sentenze 14 febbraio 1995, causa C?279/93, Schumacker, Racc. pag. I?225, punti 31 e 32; 12 giugno 2003, causa C?234/01, Gerritse, Racc. pag. I?5933, punto 43, nonché 6 ottobre 2009, causa C?562/07, Commissione/Spagna, Racc. pag. I?9553, punto 46).

38 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 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 (citate sentenze Schumacker, punto 34; Gerritse, punto 44, e Commissione/Spagna, punto 47).

39 Nel caso di specie, è pacifico che i redditi da locazione prodotti nel 2002 dai beni immobili detenuti dal sig. Schröder in Germania costituivano solo una piccola parte del reddito complessivo da egli percepito nel medesimo anno.

40 Cionondimeno la Corte ha dichiarato che, per quanto riguarda le spese, quali le spese professionali direttamente connesse all'attività che ha generato i redditi imponibili in uno Stato membro, i residenti e i non residenti in tale Stato sono posti in una situazione analoga, cosicché una normativa di tale Stato che, in materia di imposizione fiscale, neghi ai non residenti la deduzione di tali spese, concessa invece ai residenti, rischia di sfavorire principalmente i cittadini di altri Stati membri e comporta pertanto una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità (v., in tal senso, sentenze Gerritse, cit., punti 27 e 28; 6 luglio 2006, causa C?346/04, Conijn, Racc. pag. I?6137, punto 20; 3 ottobre 2006, causa C?290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Racc. pag. I?9461, punto 49; 15 febbraio 2007, causa C?345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande, Racc. pag. I?1425, punto 23, nonché 11 settembre 2008, causa C?11/07, Eckelkamp e a., Racc. pag. I?6845, punto 50, e causa C?43/07, Arens-Sikken, Racc. pag. I?6887, punto 44).

41 Ne deriva che una normativa come quella controversa nella causa principale sarebbe, in linea di principio, contraria all'art. 63 TFUE se la rendita corrisposta dal sig. Schröder alla madre dovesse considerarsi come una spesa direttamente connessa all'attività dello stesso consistente nella locazione dei beni immobili siti in Germania cedutigli dai suoi genitori.

42 Il governo tedesco ritiene che nel caso di specie manchi un nesso diretto. Esso è dell'avviso che una tale rendita, qualificata come spesa straordinaria ai sensi dell'art. 10, n. 1, punto 1a, dell'ESTG, differisca dagli oneri di gestione e dalle spese professionali le quali, in forza dell'art. 50, n. 1, dell'ESTG, sono deducibili per un contribuente parzialmente assoggettato ad imposta purché siano il corrispettivo dell'acquisizione di una fonte di reddito. Infatti, la corresponsione di una siffatta rendita non sarebbe la conseguenza caratterizzante o giuridica del conseguimento di redditi da locazione, ma costituirebbe un accordo adottato nel contesto di una comunione a sostegno della famiglia e il suo importo sarebbe stato fissato non già in relazione al valore dei beni ceduti, bensì in funzione dei bisogni alimentari del beneficiario nonché della capacità contributiva economica generale del debitore che soltanto lo Stato membro di residenza di quest'ultimo

potrebbe valutare in maniera adeguata. Nel medesimo contesto, il governo francese osserva che sull'importo della rendita non inciderebbero né l'assenza di redditi da locazione né, per converso, il percepimento di redditi molto elevati.

43 Tali argomenti non possono trovare accoglimento. Anche supponendo che l'importo di una rendita, come quella corrisposta dal sig. Schröder, sia determinato in funzione della capacità contributiva del debitore e dei bisogni alimentari del beneficiario, resta tuttavia il fatto che l'esistenza di un nesso diretto ai sensi della giurisprudenza citata al precedente punto 40 deriva non già da una qualsivoglia correlazione tra l'importo della spesa in questione e quello dei redditi imponibili, bensì dal fatto che tale spesa sia inscindibile dall'attività che produce tali redditi (v., in tal senso, sentenza Centro Equestre da Lezíria Grande, cit., punto 25).

44 Così, la Corte ha dichiarato che presentano un nesso diretto con l'attività in questione le spese originate da tale attività (v., in tal senso, citate sentenze Gerritse, punti 9 e 27, nonché Centro Equestre da Lezíria Grande, punto 25) e dunque necessarie per lo svolgimento della medesima. Per la stessa ragione, un siffatto 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 fare tale dichiarazione discende dal fatto di percepire redditi nello Stato membro interessato (v. sentenza Conijn, cit., punto 22).

45 Orbene, dalla decisione di rinvio emerge che i beni immobili ceduti al sig. Schröder erano, almeno in parte, gravati da diritti di usufrutto che sono stati convertiti in una rendita mensile che lo stesso deve corrispondere alla madre. Sembra dunque che l'impegno di pagare tale rendita scaturisca dalla cessione di tali beni, atteso che tale impegno si era reso necessario affinché il sig. Schröder potesse detenerli e, di conseguenza, generare i redditi da locazione oggetto della causa principale assoggettati all'imposta in Germania.

46 Si deve pertanto ritenere che, poiché l'impegno del sig. Schröder di pagare la rendita alla madre scaturisce dalla cessione a quest'ultimo dei beni immobili situati in Germania, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, tale rendita costituisce una spesa direttamente connessa alla gestione di tali beni, cosicché il sig. Schröder, sotto questo profilo, è posto in una situazione analoga a quella di un contribuente residente.

47 Ciò considerato, una normativa nazionale che, in materia di imposta sul reddito, nega ai non residenti la deduzione di una siffatta spesa, concessa invece ai residenti, è, in assenza di valida giustificazione, contraria all'art. 63 TFUE.

48 Orbene, nessun motivo imperativo di interesse generale è stato dedotto dal governo tedesco, né è stato ipotizzato dal giudice del rinvio.

49 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre risolvere la questione sollevata dichiarando che l'art. 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro la quale, pur consentendo a un contribuente residente di dedurre le rendite corrisposte a un genitore che gli ha ceduto beni immobili situati nel territorio di tale Stato dai redditi da locazione prodotti da tali beni, non autorizza una siffatta deduzione a un contribuente non residente, sempre che l'impegno di pagare tali rendite scaturisca dalla cessione di detti beni.

## **Sulle spese**

50 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Seconda Sezione) dichiara:

**L'art. 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro la quale, pur consentendo a un contribuente residente di dedurre le rendite corrisposte a un genitore che gli ha ceduto beni immobili situati nel territorio di tale Stato dai redditi da locazione prodotti da tali beni, non autorizza una siffatta deduzione a un contribuente non residente, sempre che l'impegno di pagare tali rendite scaturisca dalla cessione di detti beni.**

Firme

\* Lingua processuale: il tedesco.