

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

24 febbraio 2015 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione dei capitali – Fiscalità diretta – Imposta sul reddito – Deducibilità di rendite alimentari versate come corrispettivo di una donazione a titolo di successione anticipata – Esclusione per i non residenti»

Nella causa C-559/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione del 14 maggio 2013, pervenuta in cancelleria il 30 ottobre 2013, nel procedimento

Finanzamt Dortmund-Unna

contro

Josef Grünewald,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da V. Skouris, presidente, K. Lenaerts, vicepresidente, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (relatore), presidenti di sezione, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašiūnas e C.G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 16 settembre 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Finanzamt Dortmund-Unna, da S. Lorenz, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per il governo francese, da D. Colas e J.-S. Pilczer, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da G. Braun e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 novembre 2014,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 63 TFUE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt Dortmund-Unna (ufficio imposte di Dortmund-Unna; in prosieguo: il «Finanzamt») e il sig. Grünewald in merito

al rifiuto da parte del Finanzamt di ammettere la deducibilità, ai fini dell'imposta sui redditi ricavati da quote di una società di diritto civile ricevute in donazione come anticipo di eredità, di rendite alimentari corrisposte dal sig. Grünewald ai suoi genitori come corrispettivo di tale cessione di quote, in quanto egli non è residente in Germania.

Contesto normativo

3 L'articolo 1 della legge relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz), nella versione applicabile alla controversia principale (BGBl. 2002 I, pag. 4210; in prosieguo: l'«EStG»), stabilisce che le persone fisiche che hanno il domicilio o la residenza abituale in Germania sono illimitatamente assoggettate 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'articolo 49 dell'EStG.

4 L'articolo 10, paragrafo 1, dell'EStG così recita:

«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 obbligazioni specifiche che non presentano un nesso economico con i redditi che non vengono presi in considerazione ai fini dell'assoggettamento ad imposta (...)».

5 Tra i redditi di cui all'articolo 49 dell'EStG rientrano quelli derivanti da un'attività industriale o commerciale esercitata nel territorio tedesco.

6 L'articolo 50, paragrafo 1, dell'EStG dispone quanto segue:

«I soggetti parzialmente assoggettati ad imposta possono dedurre gli oneri di gestione (articolo 4, paragrafi da 4 a 8) o le spese professionali (articolo 9) soltanto qualora presentino un nesso economico con i redditi percepiti nel territorio nazionale. (...) [G]li articoli 10 [e seguenti] non trovano applicazione».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

7 Nell'ambito di una donazione a titolo di successione anticipata (anticipo di eredità), il sig. Grünewald ha acquisito dal padre, mediante una convenzione di cessione del 17 gennaio 1989, il 50% delle quote di una società di diritto civile (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) attiva come impresa ortofrutticola e avente sede in Germania; suo fratello ha ricevuto l'altra metà. Come corrispettivo di tali donazioni, i beneficiari dovevano versare al padre o, se del caso, ai genitori le rendite di cui all'articolo 2 della suddetta convenzione.

8 Il sig. Grünewald, che vive in uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania e non ha né il domicilio né la residenza abituale in Germania, ha percepito, tra il 1999 e il 2002, a titolo di tale partecipazione, redditi originati da attività commerciale. Ha inoltre percepito altri redditi in Germania.

9 Il Finanzamt ha considerato il ricorrente un soggetto passivo parzialmente assoggettato ad imposta e, in base alle disposizioni dell'articolo 50 dell'EStG, gli ha negato la possibilità di dedurre dai suoi redditi imponibili in Germania le rendite che aveva corrisposto ai genitori, domiciliati in Germania.

10 Il ricorso del sig. Grünewald avverso tale decisione è stato accolto con sentenza del Finanzgericht Münster (tribunale tributario di Münster).

11 Il Finanzamt ha chiesto al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) di annullare tale sentenza e di respingere il ricorso.

12 Secondo il giudice del rinvio, correttamente il Finanzamt ha negato, conformemente al diritto nazionale applicabile, la deduzione delle rendite alimentari in questione in sede di calcolo della base imponibile dell'imposta sul reddito nell'ambito dell'obbligo fiscale limitato del sig. Grünewald. Quest'ultimo potrebbe dedurre le spese di esercizio e le spese professionali economicamente connesse ai suoi redditi nazionali, ma non spese straordinarie quali dette rendite alimentari.

13 Tuttavia il giudice del rinvio ritiene che permanga un dubbio quanto alla compatibilità di tale regime fiscale con il diritto dell'Unione. Vero è che, nella sua sentenza Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198), la Corte avrebbe già statuito che costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali sancita dall'articolo 63 TFUE il fatto di non autorizzare la deduzione di rendite alimentari private connesse a redditi nazionali da locazione di beni immobili, corrisposte da soggetti non residenti, pur consentendo ai contribuenti integralmente assoggettati ad imposta di dedurre analoghi pagamenti. Tuttavia, secondo il giudice del rinvio, nella suddetta sentenza Schröder (EU:C:2011:198) la Corte, non essendo stata interpellata su tale punto, non si è pronunciata, in particolare, sulla necessità di tener conto del fatto che il regime fiscale nazionale esaminato era fondato sul cosiddetto principio «di corrispondenza» («Korrespondenzprinzip»), in base al quale, allorché il debitore di una rendita ha il diritto di dedurla, il beneficiario di tale rendita dev'essere assoggettato ad imposta.

14 Conseguentemente, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione:

«Se l'articolo 63 [TFUE] osti alla normativa di uno Stato membro ai sensi della quale non sono deducibili le rendite alimentari private corrisposte da soggetti d'imposta non residenti nell'ambito di una cessione, a titolo di una cosiddetta successione anticipata, di un elemento patrimoniale connesso con tale Stato e produttivo di reddito, mentre pagamenti analoghi che rientrino nel regime di assoggettamento illimitato all'imposta sono deducibili, comportando tuttavia tale deduzione un corrispondente obbligo fiscale a carico del beneficiario della prestazione (illimitatamente assoggettato ad imposta)».

Sulla questione pregiudiziale

Sulla sussistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali

15 Si deve rilevare che, nella causa che ha dato origine alla sentenza Schröder (EU:C:2011:198), era in discussione la normativa nazionale la cui applicazione ha costituito oggetto della presente domanda di pronuncia pregiudiziale. In tale sentenza la Corte ha statuito che l'articolo 63 TFUE, che vieta le restrizioni ai movimenti di capitali, dev'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 membro, dai redditi da locazione prodotti da tali beni, non autorizza una siffatta deduzione a un contribuente non residente, sempre che l'impegno a pagare tali rendite scaturisca dalla cessione di detti beni.

16 Gli elementi di fatto e di diritto che, secondo il giudice del rinvio, rendono necessaria la presente domanda di pronuncia pregiudiziale attengono alla duplice circostanza che, nel caso di

specie, da un lato, i redditi del contribuente non residente soggetti ad imposta provengono da quote di una società e non dalla locazione di beni immobili e, dall'altro, il regime fiscale nazionale di cui al procedimento principale si fonda sul principio di corrispondenza, in base al quale alla deduzione della rendita versata dal debitore della medesima deve corrispondere la tassazione del reddito che il beneficiario trae da tale rendita.

17 Alla luce di quanto sopra, occorre considerare che, con la sua questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'articolo 63 TFUE debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro che neghi ad un contribuente non residente, il quale abbia percepito in tale Stato membro redditi commerciali generati dall'attività di una società le cui quote gli sono state cedute da un genitore in forza di una donazione a titolo di successione anticipata, la deduzione da tali redditi delle rendite che ha corrisposto al genitore stesso come corrispettivo di tale donazione, mentre la suddetta normativa concede la deduzione a un contribuente residente, per il fatto che tali rendite sarebbero assoggettate ad imposta in capo al loro beneficiario.

18 A tale proposito occorre ricordare in primo luogo che, secondo una giurisprudenza costante, le successioni e i doni costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 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, in particolare, sentenza Schröder, EU:C:2011:198, punto 26). Si deve pertanto ritenere che l'esaminata trasmissione di quote di una società con sede in Germania, nell'ambito di una successione anticipata, a una persona fisica residente in un altro Stato membro rientri nell'articolo 63 TFUE.

19 In secondo luogo, le misure vietate dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, in quanto restrizioni ai movimenti di capitali, comprendono, in particolare, quelle che sono idonee a dissuadere i non residenti dall'effettuare investimenti in uno Stato membro o dal mantenere siffatti investimenti (v., in particolare, sentenza Schröder, EU:C:2011:198, punto 30).

20 Per quanto riguarda la normativa di cui trattasi nel procedimento principale, una persona fisica che non ha il domicilio né la residenza abituale in Germania è assoggettata, conformemente all'articolo 49 dell'ESTG, all'imposta sul reddito in tale Stato membro per i redditi provenienti dall'attività commerciale esercitata nel territorio tedesco da una società di cui tale persona detiene quote. Contrariamente al contribuente residente, un siffatto contribuente non residente non può, in forza dell'articolo 50 dell'ESTG, in quanto persona parzialmente assoggettata all'imposta sui soli redditi nazionali, dedurre da tali redditi una rendita, come quella corrisposta dal sig. Grünewald nell'ambito di una successione anticipata, a titolo di spesa straordinaria ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 1, punto 1a, dell'ESTG. Il trattamento fiscale meno favorevole così riservato ai non residenti potrebbe dissuadere questi ultimi dall'accettare quote di società con sede in Germania a titolo di anticipo di eredità. Esso può 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., in tal senso, sentenza Schröder, EU:C:2011:198, punto 32).

21 Una siffatta normativa rappresenta pertanto una restrizione alla libera circolazione dei capitali.

22 Si deve ricordare, in terzo luogo, che certamente, in forza dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, l'articolo 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 (sentenza Schröder, EU:C:2011:198, punto 34).

23 Tuttavia, occorre distinguere i trattamenti diseguali consentiti ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE dalle discriminazioni arbitrarie o dalle restrizioni dissimulate vietate dall'articolo 65, paragrafo 3, TFUE. Infatti, perché una normativa fiscale nazionale come quella

controversa nel procedimento principale, che distingue i contribuenti residenti da quelli non residenti, possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato FUE relative alla libera circolazione dei capitali, occorre che la differenza di trattamento riguardi situazioni che non siano oggettivamente comparabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale (v., in particolare, sentenza Schröder, EU:C:2011:198, punto 35).

Sulla comparabilità delle situazioni

24 Occorre esaminare se, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, la situazione dei non residenti sia comparabile a quella dei residenti.

25 Secondo una giurisprudenza costante, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola comparabili, in quanto 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 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 (v., in particolare, sentenza Schröder, EU:C:2011:198, punto 37).

26 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, sentenza Schröder, EU:C:2011:198, punto 38).

27 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 (v., in tal senso, sentenza Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punto 36).

28 Se pertanto nel caso di specie dovesse risultare, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, che i redditi percepiti in Germania dal sig. Grünewald negli anni dal 1999 al 2002 costituivano la parte essenziale dei suoi redditi complessivi in tale periodo, la situazione dell'interessato dovrebbe essere ritenuta oggettivamente comparabile a quella di un residente di tale Stato membro.

29 La Corte ha anche statuito, dall'altro lato, che, per quanto riguarda 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, sentenza Schröder, EU:C:2011:198, punto 40, e giurisprudenza citata).

30 In tal senso, presentano un nesso diretto con l'attività in questione le spese originate da tale attività e dunque necessarie per lo svolgimento della medesima (v., in tal senso, sentenze Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punti 9 e 27, nonché Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punto 25).

31 Alla luce di quanto sopra, se i redditi percepiti dal sig. Grünewald in territorio tedesco negli anni di cui trattasi non costituivano la parte essenziale del suo reddito complessivo, la comparabilità della situazione di tale contribuente con quella di un residente potrebbe allora essere ammessa solo nel caso in cui la rendita corrisposta dall'interessato dovesse essere considerata una spesa direttamente connessa ai redditi originati dall'attività della società con sede in Germania, le cui quote gli sono state cedute a titolo di anticipo di eredità.

32 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, sentenza Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

33 A tale riguardo, dal complesso degli elementi prodotti dinanzi alla Corte si evince che l'impegno a corrispondere la rendita di cui al procedimento principale discende direttamente dalla cessione delle quote della società che esercita l'attività ortofrutticola all'origine dei redditi assoggettati ad imposta in Germania, essendo stato tale impegno, presentato dal giudice del rinvio quale corrispettivo di detta trasmissione a titolo di successione anticipata, una condizione necessaria della trasmissione medesima. Se effettivamente così fosse, la situazione del sig. Grünewald dovrebbe essere considerata comparabile a quella di un contribuente residente.

34 Non pare che tale valutazione possa essere rimessa in discussione da alcune delle considerazioni svolte al riguardo nella decisione di rinvio o nelle osservazioni presentate dal governo tedesco dinanzi alla Corte.

35 In primo luogo, la sussistenza del nesso tra le spese sopportate dal contribuente non residente e i suoi redditi imponibili nello Stato membro di cui trattasi non può dipendere dalla natura dei redditi generati dagli elementi patrimoniali così trasmessi. Anche se, nella causa che ha dato origine alla sentenza Schröder (EU:C:2011:198), tali redditi provenivano dalla locazione di immobili trasmessi a titolo di successione anticipata, mentre nel presente procedimento principale i redditi di cui trattasi provengono da quote di una società che esercita un'attività ortofrutticola, e anche se, di conseguenza, tali redditi rientrano in categorie impositive diverse, ciò non comporta tuttavia una diversa qualificazione del nesso esistente tra le spese sostenute e i redditi di cui al procedimento principale, essendo la natura di questi ultimi indifferente a tale riguardo.

36 In secondo luogo, anche supponendo che l'importo di una rendita, come quella corrisposta dal sig. Grünewald, 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 punto 29 della presente sentenza 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 è inscindibile dall'attività che produce tali redditi (v., in tal senso, sentenza Schröder EU:C:2011:198, punto 43).

37 In terzo luogo, è pacifico che, nella presente causa, come in quella che ha dato luogo alla sentenza Schröder (EU:C:2011:198), la corresponsione della rendita da parte del contribuente non residente non è intervenuta nell'ambito di una cessione a titolo oneroso di un elemento patrimoniale, bensì nell'ambito di una trasmissione a titolo gratuito quale successione anticipata. A tale riguardo, il carattere non oneroso di tale cessione rende inoltre inoperante l'argomento invocato dal giudice del rinvio e vertente sul fatto che tale rendita dovrebbe essere deducibile, nel caso di un'acquisizione patrimoniale a titolo oneroso, solo operando una suddivisione in costi di

acquisto e interessi. In ogni caso, un simile argomento riguarderebbe l'importo della deduzione e non il principio della medesima, che è il solo in discussione nel caso di specie.

38 Alla luce di quanto sopra, una normativa nazionale che, in materia di imposta sul reddito, nega ai non residenti la deduzione di una rendita corrisposta in condizioni come quelle di cui al procedimento principale, ma che la concede invece ai residenti, ove la situazione dei non residenti e quella dei residenti sono comparabili, viola l'articolo 63 TFUE se tale diniego non è giustificato da motivi imperativi di interesse generale.

Sulla sussistenza di motivi imperativi di interesse generale

39 In primo luogo, occorre verificare, come chiesto dal giudice del rinvio, se la differenza di trattamento di cui al procedimento principale possa essere giustificata dalla necessità di garantire l'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri, come sostiene il governo tedesco.

40 A tale riguardo, occorre ricordare, da un lato, che il mantenimento della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri è un obiettivo legittimo, riconosciuto dalla Corte. Dall'altro, da una giurisprudenza costante risulta che, in mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione adottate dall'Unione europea, gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo, in particolare al fine di eliminare le doppie imposizioni (sentenza DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punti 46 e 47).

41 Tuttavia, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, tale giustificazione non appare dimostrata.

42 Occorre infatti constatare anzitutto che, sebbene, in forza del «principio di corrispondenza» (Korrespondenzprinzip) richiamato al punto 13 della presente sentenza, la normativa fiscale dello Stato membro interessato osti alla deduzione, da parte del debitore non residente, delle rendite corrisposte allorché il reddito che ne trae il loro beneficiario non possa essere assoggettato ad imposta in capo a quest'ultimo, in particolare poiché esso stesso è un non residente, tale argomento dedotto dal giudice del rinvio e dal governo tedesco appare, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 69 delle sue conclusioni, in ogni caso essere ipotetico e non corrispondere affatto alle circostanze di cui al procedimento principale.

43 Inoltre, il fatto che le rendite non possano essere dedotte da parte del debitore non residente, qualora esso sia assoggettato parzialmente all'imposta sul reddito, risulta dall'articolo 50 dell'ESTG, indipendentemente dal luogo di residenza del creditore e dal fatto che tali rendite siano o meno assoggettate ad imposta in capo a quest'ultimo.

44 Nulla consente pertanto di ritenere che la normativa in esame nel procedimento principale miri a mantenere l'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri.

45 In secondo luogo, il governo tedesco si avvale altresì del «principio di corrispondenza» (Korrespondenzprinzip) per sostenere che il rifiuto di procedere alla deduzione delle rendite versate da un non residente parzialmente assoggettato all'imposta sul reddito risponderebbe alla necessità di preservare la coerenza del regime fiscale nazionale.

46 Tale argomento non può essere accolto.

47 Infatti, dal momento che non è stato accertato alcun nesso diretto tra il vantaggio fiscale di cui trattasi e la compensazione del vantaggio medesimo con un determinato prelievo fiscale, la normativa in esame non può nemmeno essere giustificata dalla necessità di preservare la

coerenza del regime fiscale nazionale.

48 È vero che la Corte ha già ammesso che la necessità di preservare la coerenza di un regime fiscale può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato. Affinché un simile argomento di giustificazione possa essere accolto, la Corte esige tuttavia un nesso diretto tra il vantaggio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale vantaggio con un determinato prelievo fiscale; il carattere diretto del suddetto nesso dev'essere valutato alla luce della finalità della normativa in questione (v., in tal senso, sentenze Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punti 43 e 44, nonché Commissione/Germania, C-211/13, EU:C:2014:2148, punto 55).

49 Un simile nesso diretto manca quando si tratta, in particolare, di imposizioni distinte o del trattamento fiscale di soggetti passivi diversi (sentenza DI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punto 47). È quanto si verifica nel caso di specie, poiché la deduzione delle rendite da parte del debitore e la tassazione delle stesse in capo al loro beneficiario riguardano necessariamente contribuenti diversi.

50 Il governo tedesco precisa tuttavia che, se la deduzione delle rendite alimentari private fosse autorizzata in Germania senza che tali rendite fossero allo stesso tempo assoggettate ad imposta in capo ai loro beneficiari, l'insieme formato dai genitori e dai loro discendenti, nell'ambito del quale ha luogo la successione anticipata («Generationennachfolgeverbund») e che, secondo tale governo, dev'essere trattato «quasi» come un'entità fiscale unica, dal momento che vi avviene un trasferimento della capacità contributiva, beneficerebbe di un duplice vantaggio.

51 Tuttavia, oltre al fatto che, come dichiarato al punto 42 della presente sentenza, la mancata tassazione delle rendite in capo al loro beneficiario non corrisponde alle circostanze del procedimento principale, è pacifico che la deduzione delle rendite alimentari è negata in tutti i casi al contribuente non residente in forza dell'articolo 50 dell'EStG, indipendentemente dal fatto che tali rendite siano o meno assoggettate ad imposta in Germania. Pertanto, detto contribuente non residente è trattato dalla legislazione nazionale in quanto tale e non in quanto membro dell'entità fiscale unica richiamata al precedente punto della presente sentenza, non essendo la deduzione delle rendite che ha corrisposto prevista da tale normativa in caso di tassazione di dette rendite in capo al loro beneficiario.

52 Infine, evocando senza ulteriori precisazioni il rischio che le prestazioni possano essere dedotte una seconda volta nello Stato di residenza del beneficiario, il governo tedesco 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 L 336, pag. 15), in vigore all'epoca, non avrebbe consentito di evitare tale rischio.

53 Il governo tedesco non può, di conseguenza, avvalersi della preservazione della coerenza del regime fiscale applicabile all'entità fiscale unica che esso invoca per giustificare il trattamento discriminatorio riservato al contribuente non residente.

54 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 63 TFUE dev'essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro che neghi ad un contribuente non residente, il quale abbia percepito in tale Stato membro redditi commerciali generati da quote di una società che gli sono state cedute da un genitore in forza di una donazione a titolo di successione anticipata, la deduzione da tali redditi delle rendite che ha corrisposto al genitore come corrispettivo della donazione, mentre la suddetta normativa concede tale deduzione a un contribuente residente.

Sulle spese

55 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 63 TFUE dev'essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro che neghi ad un contribuente non residente, il quale abbia percepito in tale Stato membro redditi commerciali generati da quote di una società che gli sono state cedute da un genitore in forza di una donazione a titolo di successione anticipata, la deduzione da tali redditi delle rendite che ha corrisposto al genitore come corrispettivo della donazione, mentre la suddetta normativa concede tale deduzione a un contribuente residente.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.