

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

19 luglio 2012 (*)

«Libertà di stabilimento – Libera circolazione dei capitali – Fiscalità diretta – Imposta di successione – Modalità di calcolo dell'imposta – Acquisizione per via successoria di una partecipazione, come socio unico, in una società di capitali stabilita in uno Stato terzo – Normativa nazionale che esclude agevolazioni tributarie per la partecipazione in siffatte società»

Nella causa C-31/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione del 15 dicembre 2010, pervenuta in cancelleria il 20 gennaio 2011, nel procedimento

Marianne Scheunemann

contro

Finanzamt Bremerhaven,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J.N. Cunha Rodrigues, presidente di sezione, dai sigg. U. Löhmus (relatore), A. Rosas, A. Ó Caoimh e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: sig.ra V. Trstenjak

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da R. Lyal e W. Mölls, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 marzo 2012,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 63, paragrafo 1, TFUE e 65 TFUE.

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la sig.ra Scheunemann e il Finanzamt Bremerhaven (in prosieguo: il «Finanzamt») in merito all'avviso di accertamento fiscale dell'imposta di successione gravante su un'eredità comportante, in particolare, una partecipazione in una società di capitali stabilita in uno Stato terzo.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

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

«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 Fra i movimenti di capitali elencati all'articolo 1 della direttiva 88/361 l'allegato I di quest'ultima menziona, alla sezione XI, intitolata «Movimenti di capitali a carattere personale», segnatamente le successioni e i legati.

Diritto tedesco

5 L'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, della legge relativa all'imposta su successioni e donazioni (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), nella versione pubblicata il 27 febbraio 1997 (BGBl. 1997 I, pag. 378), come emendata dalla legge 10 ottobre 2007 (BGBl. 2007 I, pag. 2332; in prosieguo: l'«ErbStG»), stabilisce che «sono soggette alle imposte di trasferimento sulle successioni (o donazioni) (...) i trasferimenti mortis causa».

6 In forza dell'articolo 2, paragrafo 1, punto 1, dell'ErbStG, l'intero patrimonio del de cuius avente lo status di residente in Germania alla data del decesso è soggetto alle imposte di trasferimento sulle successioni. Il patrimonio situato in un altro Stato è altresì soggetto a tali imposte.

7 L'articolo 13a, paragrafi 1 e 2, dell'ErbStG dispone quanto segue:

«1. I patrimoni aziendali, i beni agricoli e forestali e le quote di società di capitali ai sensi del paragrafo 4 non vengono tassati, fatta salva la seconda frase, fino a un valore complessivo pari a [EUR] 225 000

1. in caso di trasmissioni mortis causa; (...)

2. Dopo l'applicazione del paragrafo 1, il valore residuo del patrimonio ai sensi del paragrafo 4 viene considerato nella misura del 65%».

8 In conformità dell'articolo 13a, paragrafo 4, punto 3, dell'ErbStG «[I]a franchigia e la valutazione a un valore ridotto si applicano per quote di una società di capitali (...) se al momento del fatto generatore dell'imposta tale società ha la sede o la direzione commerciale nel territorio nazionale e il de cuius o il donante deteneva una partecipazione diretta nel capitale nominale della società superiore a un quarto».

9 Ai sensi dell'articolo 13a, paragrafo 5, punto 4, dell'ErbStG, la franchigia e la valutazione a un valore ridotto decadono con effetto retroattivo se l'erede cede le quote della società di capitali interamente o in parte entro i cinque anni successivi all'acquisizione.

10 Dagli atti sottoposti alla Corte risulta che l'amministrazione finanziaria tedesca ha deciso, a seguito della sentenza del 17 gennaio 2008, Jäger (C-256/06, Racc. pag. I-123), di applicare le

agevolazioni di cui all'articolo 13a, paragrafi 1 e 2, dell'ErbStG, anche alle quote di società di capitali non quotate in borsa aventi sede in uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania. Permangono escluse le quote di società stabilite fuori dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

11 La sig.ra Scheunemann, residente in Germania, è l'unica erede del padre, deceduto nel febbraio 2007, a sua volta residente in Germania. Nell'eredità rientrava, in particolare, una partecipazione del padre come socio unico di una società di capitali con sede in Canada, e tale eredità è stata assoggettata in Germania all'imposta di successione.

12 Con avviso del 24 novembre 2008 il Finanzamt ha fissato in EUR 299 381,95 l'importo dell'imposta di successione dovuta dalla sig.ra Scheunemann, considerando che il valore della partecipazione del de cuius nella società di capitali in parola ammontasse a EUR 1 142 115. Poiché tale società non aveva né la sede né la direzione commerciale nel territorio nazionale o in un altro Stato membro, la franchigia di EUR 225 000 di cui all'articolo 13a, paragrafo 1, dell'ErbStG e la riduzione di valore, in forza del paragrafo 2 del medesimo articolo, non sono state concesse.

13 Ritenendo di avervi diritto, la sig.ra Scheunemann ha presentato un reclamo avverso il provvedimento del Finanzamt.

14 In esito al rigetto del reclamo ella ha proposto un ricorso dinanzi al Finanzgericht Bremen, che non l'ha accolto. Stando a tale giudice, le agevolazioni tributarie ex articolo 13a, paragrafo 4, punto 3, dell'ErbStG dovevano essere valutate non sulla base della libera circolazione dei capitali, bensì unicamente alla luce della libertà di stabilimento, dato che la partecipazione minima del de cuius pari ad oltre un quarto del capitale nominale della società di capitali, quale prevista da tale disposizione, conferisce la possibilità di esercitare un'influenza su detta società. Orbene, la libertà di stabilimento non sarebbe destinata ad applicarsi ad una partecipazione in una società situata in uno Stato terzo, come quella di cui trattasi nel procedimento principale.

15 Adito con ricorso per «Revision» avverso la sentenza pronunciata dal citato organo giurisdizionale, il Bundesfinanzhof considera che le disposizioni del Trattato FUE in tema di libertà di stabilimento non siano destinate ad applicarsi alla situazione di cui trattasi. In proposito detto giudice osserva che, secondo la giurisprudenza della Corte, il trattamento fiscale dei trasferimenti patrimoniali a titolo di successione, di qualsiasi tipo essi siano, rientra nell'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato in materia di libera circolazione dei capitali. Tale giudice si domanda pertanto se queste ultime disposizioni ostino alla normativa in discussione nel procedimento principale.

16 In tale contesto il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo [63], paragrafo 1, [TFUE] in combinato disposto con l'articolo [65 TFUE], debba essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro che preveda, ai fini del calcolo dell'imposta di successione gravante su un'eredità, che la partecipazione compresa nel patrimonio personale, come socio unico in una società di capitali con sede e direzione in Canada, venga valutata in base al valore pieno, mentre in caso di acquisizione di una siffatta quota di una società di capitali con sede o direzione nel territorio nazionale venga concessa una franchigia per specifici beni e il valore residuo venga preso in considerazione esclusivamente nella misura del 65% del suo importo».

Sulla questione pregiudiziale

17 Con la questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali debbano essere interpretate nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro che escluda, ai fini del calcolo delle imposte di successione, l'applicazione di talune agevolazioni tributarie ad un'eredità sotto forma di partecipazione in una società di capitali stabilita in uno Stato terzo, mentre conferisce le stesse agevolazioni in caso di eredità di siffatta partecipazione quando la sede della società sia situata in uno Stato membro.

18 In via preliminare, sia il governo tedesco sia la Commissione europea affermano che la normativa nazionale in discussione nel procedimento principale rientra non nell'ambito della libera circolazione dei capitali, bensì in quello della libertà di stabilimento, in quanto la partecipazione di cui trattasi nel procedimento principale consente di esercitare una sicura influenza sulle decisioni della società interessata.

19 Occorre pertanto determinare, innanzitutto, se a tale normativa si debba applicare l'articolo 49 TFUE relativo alla libertà di stabilimento o l'articolo 63 TFUE relativo alla libera circolazione dei capitali.

20 A tale riguardo, da una giurisprudenza ora ben consolidata, emerge che, per stabilire se una normativa nazionale ricada nell'una o nell'altra delle libertà di circolazione, occorre prendere in considerazione l'oggetto della normativa in questione (v., in tal senso, sentenze del 10 febbraio 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, Racc. pag. I-305, punto 33, e del 15 settembre 2011, Halley e a., C-132/10, Racc. pag. I-8353, punto 17).

21 Nel procedimento principale l'oggetto del provvedimento controverso consiste nel predisporre un trattamento fiscale delle successioni che includono, segnatamente, una partecipazione in società di capitali.

22 Risulta altresì dalla giurisprudenza della Corte che il trattamento fiscale delle successioni rientra, in linea di principio, nell'ambito di applicazione dell'articolo 63 TFUE relativo alla libera circolazione dei capitali. Infatti, le successioni, consistenti in una trasmissione a una o più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta, le quali rientrano nell'ambito di applicazione della sezione XI dell'allegato I della direttiva 88/361, intitolata «Movimenti di capitali a carattere personale», costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 63 TFUE (v., in particolare, sentenze dell'11 settembre 2008, Eckelkamp e a., C-11/07, Racc. pag. I-6845, punto 39, e Arens-Sikken, C-43/07, Racc. pag. I-6887, punto 30, nonché del 15 ottobre 2009, Busley e Cibrian Fernandez, C-35/08, Racc. pag. I-9807, punto 18, e del 10 febbraio 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Racc. pag. I-497, punto 16).

23 Va nondimeno rammentato che, secondo costante giurisprudenza, una normativa nazionale destinata ad applicarsi esclusivamente alle partecipazioni che consentono di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di una società e di determinare le attività di quest'ultima ricade nella sfera di applicazione delle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento. Per contro, eventuali disposizioni nazionali che siano applicabili a partecipazioni effettuate al solo scopo di realizzare un investimento finanziario, senza intenzione di influire sulla gestione e sul controllo dell'impresa, devono essere esaminate esclusivamente alla luce della libera circolazione dei capitali (sentenza Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, cit., punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

24 Ne consegue che, per stabilire a quale libertà sia da ricondurre la normativa nazionale in

discussione nel procedimento principale, occorre verificare se la partecipazione considerata nella menzionata legislazione sia sufficiente per consentire al suo detentore di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di una società e di determinarne le attività.

25 Nel caso di specie, dalla lettura del combinato disposto dell'articolo 13a, paragrafi 1 e 2, dell'ErbStG e del paragrafo 4, punto 3, di tale medesimo articolo si ricava che la possibilità di usufruire delle agevolazioni tributarie di cui trattasi è subordinata alla condizione di detenere una partecipazione diretta superiore al 25% nel capitale della società.

26 Il governo tedesco sostiene che, in base al diritto tedesco, siffatta partecipazione nel capitale di una società consentirebbe di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di quest'ultima e di determinarne le attività. Una simile partecipazione conferirebbe infatti all'azionista una minoranza di blocco in caso di decisioni importanti, decisive per la sopravvivenza dell'impresa.

27 La finalità delle agevolazioni tributarie previste dalle disposizioni nazionali in discussione nel procedimento principale consisterebbe segnatamente nell'invogliare l'erede di quote di partecipazioni considerevoli in una società ad impegnarsi nella gestione della stessa, al fine di poter garantire, in fin dei conti, la sopravvivenza dell'impresa e il mantenimento dei posti di lavoro.

28 Tale finalità sarebbe assicurata mediante la soppressione retroattiva delle agevolazioni tributarie di cui trattasi, prevista all'articolo 13, paragrafo 5, dell'ErbStG, nel caso in cui l'erede cedesse, in tutto o in parte, le proprie quote societarie entro i cinque anni dall'acquisto.

29 Occorre di conseguenza rilevare che il legislatore tedesco, ai fini della concessione delle agevolazioni tributarie di cui al procedimento principale, ha fissato un tetto di partecipazione che consente al detentore di quote in una società di capitali d'influire sulla gestione e sul controllo della stessa e ha previsto delle condizioni dirette a garantire che tale detentore non intervenga unicamente con l'esclusiva intenzione di realizzare un investimento finanziario.

30 Pertanto, si deve considerare che la normativa controversa nel procedimento principale incide in modo preponderante sulla libertà di stabilimento e rientra, secondo la giurisprudenza della Corte, nella sfera di applicazione delle sole disposizioni del Trattato relative a detta libertà. Ammesso che tale provvedimento nazionale abbia effetti restrittivi sulla libera circolazione dei capitali, siffatti effetti andrebbero considerati come l'inevitabile conseguenza di un eventuale ostacolo alla libertà di stabilimento e non giustificano un esame del provvedimento in parola sulla base delle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali (v., in tal senso, sentenza del 25 ottobre 2007, Geurts e Vogten, C-464/05, Racc. pag. I-9325, punto 16 nonché la giurisprudenza ivi citata).

31 In ogni caso, rispetto ai fatti in discussione nel procedimento principale, è pacifico che il de cuius detenesse una partecipazione pari al 100% nel capitale della società in causa, cosicché è innegabile che quest'ultimo fosse in grado di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di tale società e di determinarne le attività.

32 Ne discende che non occorre esaminare il provvedimento nazionale su cui verte il procedimento principale con riguardo alle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali.

33 Quanto al capitolo del Trattato relativo alla libertà di stabilimento, esso non prevede alcuna disposizione che estenda la sfera di applicazione delle proprie disposizioni alle situazioni relative alla partecipazione in una società la cui sede si trovi in uno Stato terzo (v., in tal senso, ordinanza del 10 maggio 2007, A e B, C-102/05, Racc. pag. I-3871, punto 29, nonché sentenza del 24

maggio 2007, Holböck, C-157/05, Racc. pag. I-4051, punto 28). Orbene, nel procedimento principale si tratta di una partecipazione in una società di capitali con sede in Canada.

34 Di conseguenza gli articoli 49 TFUE e segg. non sono destinati a trovare applicazione in una situazione come quella in discussione nel procedimento principale.

35 Alla luce dell'insieme delle suesposte considerazioni si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che la normativa di uno Stato membro, come quella in discussione nel procedimento principale, che escluda, ai fini del calcolo delle imposte di successione, l'applicazione di talune agevolazioni tributarie ad un'eredità sotto forma di partecipazione in una società di capitali stabilita in uno Stato terzo, mentre conferisce le stesse agevolazioni in caso di eredità di siffatta partecipazione qualora la sede della società sia situata in uno Stato membro, incide in modo preponderante sull'esercizio della libertà di stabilimento ai sensi degli articoli 49 TFUE e segg., allorché tale partecipazione consente al suo detentore di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di detta società e di determinarne le attività. Detti articoli non sono destinati a trovare applicazione in una situazione relativa alla partecipazione detenuta in una società la cui sede si trovi in uno Stato terzo.

Sulle spese

36 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 (Seconda Sezione) dichiara:

La normativa di uno Stato membro, come quella in discussione nel procedimento principale, che escluda, ai fini del calcolo delle imposte di successione, l'applicazione di talune agevolazioni tributarie ad un'eredità sotto forma di partecipazione in una società di capitali stabilita in uno Stato terzo, mentre conferisce le stesse agevolazioni in caso di eredità di siffatta partecipazione qualora la sede della società sia situata in uno Stato membro, incide in modo preponderante sull'esercizio della libertà di stabilimento ai sensi degli articoli 49 TFUE e segg., allorché tale partecipazione consente al suo detentore di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di detta società e di determinarne le attività. Detti articoli non sono destinati a trovare applicazione in una situazione relativa alla partecipazione detenuta in una società la cui sede si trovi in uno Stato terzo.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.