

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

17 ottobre 2013 (*)

«Libera circolazione dei capitali — Articoli da 56 CE a 58 CE — Imposta sulle successioni — De cuius ed erede residenti in un paese terzo — Asse ereditario — Bene immobile situato in uno Stato membro — Diritto a deduzioni dalla base imponibile — Trattamento diverso dei residenti e dei non residenti»

Nella causa C-181/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Düsseldorf (Germania), con decisione del 2 aprile 2012, pervenuta in cancelleria il 18 aprile 2012, nel procedimento

Yvon Welte

contro

Finanzamt Velbert,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh (relatore), C. Toader e E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 13 marzo 2013,

considerate le osservazioni presentate:

- per Y. Welte, da M. Duffner, Rechtsanwalt;
- per il Finanzamt Velbert, da A. Ludwig, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, da A. Wiedmann e T. Henze, in qualità di agenti;
- per il governo belga, da M. Jacobs e J.-C. Halleux, in qualità di agenti, assistiti da A. Lepière, avocate;
- per la Commissione europea, da W. Mölls e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 giugno 2013,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 56 CE e 58

CE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Welte, vedovo di una cittadina elvetica deceduta in Svizzera, e il Finanzamt Velbert (amministrazione finanziaria tedesca di Velbert; in prosieguo: il «Finanzamt»), in merito al calcolo dell'imposta di successione relativa ad un terreno costruito ubicato in Germania di cui la de cuius era proprietaria.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 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):

«1. 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.

2. I trasferimenti relativi ai movimenti di capitali si effettuano a condizioni di cambio uguali a quelle praticate per i pagamenti relativi alle transazioni correnti».

4 Nel novero dei movimenti di capitali elencati nell'allegato I della direttiva 88/361 figurano, nella rubrica I, gli «Investimenti diretti», nella rubrica II, gli «Investimenti immobiliari (non compresi nella categoria I)» e, nella rubrica XI, i «Movimenti di capitale a carattere personale», che comprendono, in particolare, le successioni e i legati.

Il diritto tedesco

5 L'Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulle successioni e donazioni), nel testo pubblicato il 27 febbraio 1997 (BGBl. 1997 I, pag. 378), come modificato dall'articolo 1 del Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (legge di riforma delle norme in materia di imposta sulle successioni e di valutazione dei beni), del 24 dicembre 2008 (BGBl. 2008 I, pag. 3018; in prosieguo: l'«ErbStG»), contiene le seguenti disposizioni:

Articolo 1: Operazioni imponibili

(1) Sono assoggettate all'imposta sulle successioni (o donazioni)

1. le trasmissioni mortis causa;
2. le donazioni inter vivos;
3. (...)

Articolo 2: Obbligo tributario personale

(1) L'obbligo tributario sorge:

1. per l'intero patrimonio, nei casi di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punti da 1 a 3, laddove il de cuius, al momento del decesso, o il donatore, al momento di effettuare la donazione, o l'acquirente, alla data del fatto generatore dell'imposta, possiedano lo status di residenti.

Sono considerati residenti:

- a) le persone fisiche aventi il domicilio o la residenza abituale nel territorio nazionale;
- b) i cittadini tedeschi che non abbiano dimorato all'estero continuativamente per più di cinque anni, senza essere domiciliati in Germania.

(...)

3. In tutti gli altri casi, sui beni devoluti consistenti in patrimonio nazionale ai sensi dell'articolo 121 della [legge di valutazione dei beni (Bewertungsgesetz), in prosieguo: il «BewG»].

(...)

Articolo 3: Trasmissione mortis causa

(1) la trasmissione mortis causa riguarda:

1. la trasmissione per successione (...)

(...)

Articolo 15: Classi d'imposta

(1) In funzione del rapporto personale in essere fra il beneficiario e il de cuius o il donatore, occorre distinguere le seguenti tre classi di imposta:

Classe di imposta I:

1. il coniuge;

(...)

Articolo 16: Deduzioni

(1) Nei casi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, punto 1, sono esenti da imposta le trasmissioni di beni

1. al coniuge per un importo fino a EUR 500 000 (...)

(...)

(2) L'importo della deduzione di cui al paragrafo 1 è sostituito, nei casi previsti all'articolo 2, paragrafo 1, punto 3, da un importo di EUR 2 000.

(...)

Articolo 19: Aliquote d'imposta

(1) L'imposta è riscossa secondo le aliquote seguenti:

Valore del bene trasmesso imponibile

(Articolo 10)

Fino a (in EUR)

Aliquota nella classe di imposta

I

II

III

75 000

7

30

30

300 000

11

30

30

600 000

15

30

30

(...)».

6 L'articolo 121 del BewG, come modificato dall'articolo 2 della legge di riforma delle norme in materia di imposta sulle successioni e di valutazione dei beni, del 24 dicembre 2008, dal titolo «Patrimonio nazionale», dispone quanto segue:

«Il patrimonio nazionale comprende:

(...)

2. il patrimonio immobiliare situato in Germania;

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

7 La sig.ra Welte-Schenkel, nata in Germania, ma divenuta cittadina elvetica a seguito del suo matrimonio con il sig. Welte, cittadino elvetico, decedeva il 27 marzo 2009 in Svizzera, ove risiedeva con il coniuge. Quest'ultimo è il suo unico erede.

8 La de cuius era proprietaria di un terreno a Düsseldorf (Germania), il cui valore al giorno del decesso della de cuius è stato stabilito dal Finanzamt Düsseldorf-Süd in misura pari a EUR 329 200. Dagli elementi forniti alla Corte risulta che tale terreno si riferisce all'abitazione dei genitori della de cuius, da essa ereditata al momento del decesso della madre. La de cuius era altresì titolare di conti aperti in due banche in Germania, che presentavano attivi per un importo totale di EUR 33 689,72. Inoltre, la de cuius era titolare di conti aperti presso banche svizzere che presentavano attivi pari a EUR 169 508,04 in tutto.

9 Con avviso di accertamento del 31 ottobre 2011 il Finanzamt fissava in EUR 41 450 l'imposta di successione dovuta dal sig. Welte. Tale importo è stato ottenuto applicando sulla base imponibile determinata in considerazione del valore del solo terreno situato a Düsseldorf, dal quale veniva detratta la somma forfettaria di EUR 10 300 per spese di successione, oltre alla deduzione dell'importo di EUR 2 000, prevista dall'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG per il caso di successione tra non residenti.

10 Con decisione del 23 gennaio 2012, il Finanzamt respingeva il reclamo proposto dal sig. Welte al fine di beneficiare della deduzione dell'importo di EUR 500 000, prevista dall'articolo 16, paragrafo 1, dell'ErbStG a favore del coniuge quando la successione coinvolga almeno un residente.

11 Il sig. Welte impugnava tale decisione dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf [Sezione tributaria del Tribunale di Düsseldorf], sostenendo che la disparità di trattamento tra residenti e non residenti per il pagamento dell'imposta di successione è in contrasto con la libera circolazione dei capitali sancita dal Trattato CE.

12 Il giudice del rinvio dubita della conformità dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG agli articoli 56, paragrafo 1, CE e 58 CE. Infatti, a norma della prima di tali disposizioni, al sig. Welte spetterebbe, in quanto persona parzialmente soggetta ad imposta in Germania, la sola deduzione di EUR 2 000 sulla successione. Orbene, se, al momento del decesso, la de cuius o il sig. Welte stesso fossero stati residenti in Germania, quest'ultimo avrebbe beneficiato della deduzione di EUR 500 000 di cui all'articolo 16, paragrafo 1, dell'ErbStG e, pertanto, non avrebbe dovuto versare alcuna imposta di successione.

13 Il giudice del rinvio rileva che, nella sentenza del 22 aprile 2010, Mattner (C-501/08, Racc. pag. I-3553, punto 56) la Corte ha dichiarato che gli articoli 56 CE e 58 CE ostano alla disposizione dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG, la quale prevede, ai fini del calcolo dell'imposta sulle donazioni, che la deduzione dalla base imponibile in caso di donazione di un immobile situato nel territorio di tale Stato sia inferiore qualora il donatore ed il donatario risiedessero, alla data di effettuazione della donazione, in un altro Stato membro, rispetto alla deduzione che sarebbe stata applicata se almeno uno di essi fosse stato residente, alla stessa data, nel primo Stato membro.

14 Il medesimo giudice osserva, tuttavia, che la controversia in esame differisce sotto due aspetti dalla causa sfociata nella citata sentenza Mattner. Da un lato, al momento del decesso, la de cuius e il sig. Welte non erano residenti in uno Stato membro dell'Unione europea, ma in un paese terzo. Dall'altro, oggetto dell'acquisizione mortis causa del sig. Welte non era solo il terreno della de cuius, bensì anche depositi presso banche tedesche e svizzere. Potrebbe quindi risultare giustificato non concedere al sig. Welte la deduzione di EUR 500 000, ma concedergli solo quella di EUR 2 000, posto che è stata assoggettata ad imposta solo una parte dell'asse ereditario che si trova in Germania.

15 Il giudice del rinvio dubita, peraltro, che tali argomenti possano giustificare la disparità di

trattamento in esame nel procedimento principale tra soggetti residenti e non residenti e richiama, al riguardo, le sentenze del 18 dicembre 2007, A (C?101/05, Racc. pag. I?11531), e Mattner, citata. A suo avviso, in particolare, concedere al sig. Welte la sola deduzione di EUR 2 000 andrebbe oltre quanto necessario ai fini di una parità di trattamento tra residenti e non residenti. Infatti, nel caso di specie, il valore del terreno situato a Düsseldorf, che costituisce l'asse ereditario assoggettato ad imposta in Germania, è stato stimato in EUR 329 200, importo che corrisponderebbe a circa il 62% del valore dell'intero asse ereditario, valutato in misura pari ad EUR 532 397,76. Difficilmente, pertanto, il fatto che circa il 38% del valore dell'asse ereditario non sia stato assoggettato ad imposta potrebbe giustificare una deduzione di EUR 2 000 anziché di EUR 500 000.

16 Alla luce di queste considerazioni, il Finanzgericht Düsseldorf ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 56 [CE] e 58 [CE] debbano essere interpretati nel senso che ostino alla normativa nazionale di uno Stato membro relativa all'imposta di successione che stabilisca, a favore del non residente, nel caso di trasmissione in via successoria di un bene immobile situato nel territorio di tale Stato da parte di persona anch'essa non residente, la sola deduzione di EUR 2 000, mentre per la stessa successione sarebbe stata concessa una deduzione di EUR 500 000 ove il de cuius o il beneficiario fossero stati residenti nel territorio dello Stato membro interessato al momento della successione».

Sulla questione pregiudiziale

17 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 56 CE e 58 CE debbano essere interpretati nel senso che ostino ad una normativa di uno Stato membro relativa al calcolo dell'imposta di successione la quale preveda, in caso di trasmissione ereditaria di un bene immobile situato sul territorio di tale Stato, che, qualora, come nelle circostanze del procedimento principale, il de cuius e il beneficiario della successione risiedessero, al momento del decesso, in un paese terzo quale la Confederazione svizzera, la deduzione della base imponibile sia inferiore alla deduzione applicabile nel caso in cui almeno uno di essi fosse stato residente, nello stesso momento, in detto Stato membro.

18 L'articolo 56, paragrafo 1, CE vieta in via generale tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi.

19 In assenza di definizione, nel Trattato, della nozione di «movimenti di capitali», la Corte ha riconosciuto valore indicativo alla nomenclatura riportata nell'allegato I della direttiva 88/361, fermo restando che, conformemente all'introduzione di tale allegato, l'elenco che esso contiene non presenta carattere esaustivo (v., segnatamente, sentenze del 23 febbraio 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, Racc. pag. I?1957, punto 39, nonché del 10 febbraio 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C?25/10, Racc. pag. I?497, punto 15).

20 A tale proposito, da giurisprudenza costante risulta che le successioni, consistenti in una trasmissione a una o più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta, ricadenti nell'ambito di applicazione della rubrica XI dell'allegato I della direttiva 88/361, intitolata «Movimenti di capitali a carattere personale», costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 56 CE, ad eccezione dei casi in cui gli elementi che le costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro (v., segnatamente, sentenze dell'11 dicembre 2003, Barbier, C?364/01, Racc. pag. I?15013, punto 58; van Hilten?van der Heijden, cit., punti da 40 a 42, e del 19 luglio 2012, Scheunemann, C?31/11, punto 22).

21 Una situazione in cui una persona residente in Svizzera al momento del proprio decesso

lasci in eredità ad un'altra persona, del pari residente in tale Stato, un complesso di beni, tra cui un immobile situato in Germania ed oggetto di un calcolo dell'imposta di successione nello stesso Stato membro, non può essere considerata una situazione puramente interna. Di conseguenza, la successione di cui trattasi nel procedimento principale costituisce un'operazione suscettibile nella nozione di movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 1, CE.

22 Occorre, quindi, esaminare anzitutto se, come fanno valere sia il sig. Welte nel procedimento principale che la Commissione europea nelle sue osservazioni scritte dinanzi alla Corte, una normativa nazionale come quella di cui al procedimento principale configuri una restrizione ai movimenti di capitali.

Sull'esistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 1, CE

23 Da consolidata giurisprudenza emerge che le misure vietate dall'articolo 56, paragrafo 1, CE, in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, comprendono, in caso di successioni, quelle che hanno l'effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i beni di cui trattasi e che effettua la tassazione sulla successione di detti beni (v., in particolare, sentenze Barbier, cit., punto 62; dell'11 settembre 2008, Eckelkamp e a., C-11/07, Racc. pag. I-6845, punto 44, e Arens-Sikken, C-43/07, Racc. pag. I-6887, punto 37, nonché Missionswerk Werner Heukelbach, cit., punto 22).

24 Nel caso in esame, la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale prevede che, nel caso di una successione comprendente un bene immobile ubicato in Germania, quando il de cuius e il beneficiario non risiedano in tale Stato membro al momento del decesso, la deduzione dalla base imponibile sia meno elevata rispetto a quella che sarebbe applicabile se il de cuius o il beneficiario avesse avuto la propria residenza sul territorio tedesco nello stesso momento.

25 Si deve necessariamente rilevare che una simile normativa, che fa dipendere l'applicazione di una deduzione dalla base imponibile del bene immobile in questione dal luogo di residenza del de cuius e del beneficiario al momento del decesso, fa sì che le successioni tra non residenti aventi ad oggetto un simile bene siano soggette ad un maggior onere fiscale rispetto a quelle che coinvolgano almeno un residente e, pertanto, ha l'effetto di diminuire il valore della successione (v., per analogia, citate sentenze Eckelkamp e a., punti 45 e 46; Mattner, punti 27 e 28, nonché Missionswerk Werner Heukelbach, punto 24).

26 Ne consegue che una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, configura una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 1, CE.

Sull'applicazione dell'articolo 57, paragrafo 1, CE, concernente le restrizioni alla libera circolazione dei capitali relativamente ai paesi terzi

27 I governi tedesco e belga nonché la Commissione, tuttavia, affermano che una simile restrizione, dal momento che riguarda i movimenti di capitali verso un paese terzo, è ammissibile in base all'articolo 57, paragrafo 1, CE.

28 Va rammentato che, a termini di quest'ultima disposizione, l'articolo 56 CE lascia impregiudicata l'applicazione ai paesi terzi di qualunque restrizione in vigore alla data del 31 dicembre 1993 in virtù delle legislazioni nazionali o della legislazione dell'Unione per quanto concerne i movimenti di capitali provenienti da paesi terzi o ad essi diretti, che implicino investimenti diretti, inclusi gli investimenti in proprietà immobiliari, lo stabilimento, la prestazione di

servizi finanziari o l'ammissione di valori mobiliari nei mercati finanziari.

29 A tale proposito occorre rilevare che l'articolo 57, paragrafo 1, CE, il quale enuncia un elenco tassativo di movimenti di capitali che possono restare estranei all'applicazione dell'articolo 56, paragrafo 1, CE, non menziona le successioni. Orbene, tale disposizione, costituendo una deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva (v., per analogia, sentenza Eckelkamp e a., cit., punto 57).

30 Tanto il governo tedesco quanto la Commissione, cui si allinea il governo belga, sottolineano tuttavia che l'articolo 57, paragrafo 1, CE si applica ai movimenti di capitali che implicano «investimenti diretti, inclusi gli investimenti in proprietà immobiliari». Una successione relativa ad un bene immobile configurerebbe un simile investimento, dal momento che il beneficiario di tale successione, per effetto della trasmissione del complesso dei diritti e degli obblighi del de cuius ai suoi eredi, si sostituisce a quest'ultimo per quanto riguarda la proprietà di detto bene. Una successione di questo tipo costituirebbe, pertanto, una forma di acquisizione immobiliare assimilabile ad un investimento immobiliare.

31 Occorre tuttavia rilevare che, mentre le successioni, come già ricordato al punto 20 della presente sentenza, ricadono nella rubrica XI dell'allegato I della direttiva 88/361, intitolata «Movimenti di capitali a carattere personale», sia gli «investimenti diretti» che gli «investimenti immobiliari» ricadono in rubriche distinte da questa, ossia, rispettivamente, le rubriche I e II del suddetto allegato.

32 Sebbene queste ultime nozioni non siano definite dal Trattato, dall'elenco figurante nella rubrica I e dalle relative note esplicative, alle quali la Corte ha già riconosciuto valore indicativo, risulta che la nozione di «investimenti diretti» riguarda gli investimenti effettuati da persone fisiche o giuridiche aventi lo scopo di stabilire o mantenere legami durevoli e diretti fra il finanziatore e l'impresa cui tali fondi sono destinati per l'esercizio di un'attività economica (v., in tal senso, sentenza del 24 maggio 2007, Holböck, C-157/05, Racc. pag. I-4051, punti 34 e 35 nonché giurisprudenza ivi citata).

33 Orbene, dallo stesso titolo della rubrica II dell'allegato I della direttiva 88/361 risulta che gli «investimenti immobiliari» di cui a tale rubrica non comprendono gli investimenti diretti contemplati dalla rubrica I di detto allegato.

34 In tali circostanze, deve ritenersi che, come illustrato dall'avvocato generale al paragrafo 55 delle sue conclusioni, l'articolo 57, paragrafo 1, CE, laddove menziona gli «investimenti diretti, inclusi gli investimenti in proprietà immobiliari», riguarda i soli investimenti in proprietà immobiliari costituenti investimenti diretti ricompresi nella rubrica I dell'allegato I della direttiva 88/361.

35 Per contro, gli investimenti immobiliari di tipo «patrimoniale», come quello di cui trattasi nel procedimento principale, che si riferiscono all'abitazione dei genitori della de cuius, effettuati a fini privati e svincolati dall'esercizio di un'attività economica, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 57, paragrafo 1, CE.

36 Una simile conclusione, che è conforme all'interpretazione restrittiva che va riservata alla disposizione in parola, in quanto deroga alla libera circolazione dei capitali, non può essere in alcun modo rimessa in discussione dalla citata sentenza Scheunemann, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione.

37 È pur vero che, al punto 35 di tale sentenza, la Corte ha dichiarato che la normativa di uno Stato membro che escluda, ai fini del calcolo dell'imposta 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 incide in modo preponderante non sulla libera circolazione dei capitali, ma sull'esercizio della libertà di stabilimento, dato che tale partecipazione consente al suo detentore di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di detta società e di determinarne le attività. La Corte non si è quindi fondata sulla nomenclatura contenuta nell'allegato I della direttiva 88/361 al fine di determinare la libertà fondamentale applicabile alla situazione in esame.

38 La causa in esame, per contro, concerne l'interpretazione di una deroga alla libera circolazione dei capitali in una fattispecie in cui è pacifico che tale libertà sia applicabile. Orbene, mentre le libertà fondamentali riconosciute dal Trattato devono essere oggetto di un'interpretazione ampia, le deroghe ad una simile libertà devono essere soggette ad un'interpretazione restrittiva, come già ricordato ai punti 29 e 36 della presente sentenza.

39 Conseguentemente, una restrizione, come quella di cui al procedimento principale, relativa alla libera circolazione verso un paese terzo, quale la Confederazione svizzera, non può esulare dall'applicazione dell'articolo 56, paragrafo 1, CE sul fondamento dell'articolo 57, paragrafo 1, CE.

40 Ciò premesso, occorre verificare in qual misura la restrizione alla libera circolazione dei capitali così individuata possa essere giustificata alla luce delle disposizioni del Trattato.

Sull'esistenza di una giustificazione alla restrizione alla libera circolazione dei capitali in base all'articolo 58, paragrafi 1 e 3, CE

41 A termini dell'articolo 58, paragrafo 1, lettera a), CE, le disposizioni dell'articolo 56 «non pregiudicano il diritto degli Stati membri (...) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale».

42 Tale disposizione dell'articolo 58 CE, in quanto deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Pertanto, essa non può essere interpretata nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato membro in cui investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato (v. sentenza del 17 gennaio 2008, Jäger, C?256/06, Racc. pag. I?123, punto 40, nonché citate sentenze Eckelkamp e a., punto 57; Arens-Sikken, punto 51, e Mattner, punto 32).

43 Infatti, la deroga prevista all'articolo 58, paragrafo 1, lettera a), del Trattato subisce essa stessa una limitazione per effetto del paragrafo 3 del medesimo articolo, ai sensi del quale le disposizioni nazionali di cui al suddetto paragrafo 1 «non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 56» (v. citate sentenze Jäger, punto 41; Eckelkamp e a., punto 58; Arens-Sikken, punto 52, nonché Mattner, punto 33).

44 Occorre, dunque, distinguere tra le disparità di trattamento consentite ai sensi dell'articolo 58, paragrafo 1, lettera a), CE e le discriminazioni arbitrarie vietate dal paragrafo 3 del medesimo articolo. Orbene, secondo consolidata giurisprudenza, affinché una normativa tributaria nazionale, come quella di cui al procedimento principale, la quale, ai fini del calcolo dell'imposta sulle successioni, opera una distinzione riguardo all'importo della deduzione applicabile alla base imponibile di un bene immobile situato nello Stato membro interessato a seconda che il de cuius o il beneficiario risieda in tale Stato membro o che entrambi risiedano in un altro Stato membro, possa considerarsi compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, occorre che la disparità di trattamento riguardi situazioni non oggettivamente comparabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale. Inoltre, per essere giustificata, la

disparità di trattamento non deve andare oltre quanto necessario affinché lo scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi sia raggiunto (v. sentenza del 7 settembre 2004, Manninen, C-319/02, Racc. pag. I-7477, punto 29, nonché citate sentenze Eckelkamp e a., punti 58 e 59; Arens-Sikken, punti 52 e 53, e Mattner, punto 34).

Sulla comparabilità delle situazioni di cui trattasi

45 Il governo tedesco, sostenuto dal governo belga, fa valere che una successione riguardante non residenti e quella che coinvolge un residente sono riconducibili a situazioni obiettivamente distinte. Infatti, nella prima fattispecie, il beneficiario della successione, essendo parzialmente assoggettato all'imposta di successione in Germania, sarebbe soggetto alle imposte unicamente in tale Stato membro sui cespiti elencati all'articolo 121 del BewG, i quali presentano un collegamento con il medesimo e costituiscono il «patrimonio nazionale». Invece, nel secondo caso, il beneficiario della successione, essendo integralmente assoggettato all'imposta di successione in Germania, sarebbe soggetto ad imposta in tale Stato membro per la totalità del patrimonio acquisito, indipendentemente dalla sua consistenza e dal luogo in cui si trovi, in forza del cosiddetto principio del «patrimonio mondiale».

46 Ad avviso di tali governi, la normativa oggetto del procedimento principale risulta conforme, sotto tal profilo, alla giurisprudenza scaturita dalla sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, Racc. pag. I-225), secondo cui, in linea di principio, è lo Stato di residenza ad essere tenuto a valutare la capacità contributiva complessiva del residente e a concedergli, eventualmente, deduzioni in considerazione della sua situazione personale, posto 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. Orbene, allo stesso modo, nella causa in esame la base imponibile dell'imposta di successione di un non residente sarebbe, in via di principio, inferiore a quella di un residente.

47 Al pari del giudice del rinvio, i governi tedesco e belga fanno osservare in proposito che, sebbene la Corte non abbia seguito tale impostazione nella citata sentenza Mattner, vertente sulla medesima disparità di trattamento di quella oggetto del presente procedimento principale, tale sentenza riguardava non già il calcolo dell'imposta di successione sul complesso di una devoluzione patrimoniale, ma quello dell'imposta di donazione su un solo immobile, di modo che, in tal caso, non sussisteva alcuna differenza oggettiva di situazione tra una donazione ricadente nel regime di assoggettamento parziale e una donazione ricadente nel regime di assoggettamento integrale.

48 Tuttavia, occorre rilevare che tale tesi è stata respinta dalla Corte non solo, come sostengono i predetti governi, in relazione al calcolo dell'imposta di trasferimento dovuta per effetto della donazione di un bene immobile (sentenza Mattner, cit., punti da 35 a 38), ma anche per quanto attiene al calcolo dell'imposta di successione dovuta in relazione ad un simile bene (v. citate sentenze Jäger, punto 44; Eckelkamp e a., punti da 61 a 63, nonché Arens-Sikken, punti da 55 a 57).

49 A tal riguardo la Corte ha dichiarato che, per quanto riguarda l'importo dell'imposta sulle successioni dovuta a titolo di un immobile situato in Germania, non sussiste alcuna differenza oggettiva che giustifichi una disparità di trattamento fiscale tra, rispettivamente, la situazione di persone delle quali nessuna risieda in tale Stato membro e quella in cui una almeno di queste ultime risieda nel suddetto Stato. Infatti, l'importo dell'imposta sulle successioni afferente ad un immobile situato in Germania è calcolato, in applicazione dell'ErbStG, in funzione al contempo del valore di tale bene immobile e del legame personale esistente tra il de cuius e l'erede. Orbene, né l'uno né l'altro di tali due criteri dipende dal luogo di residenza di questi (v., in tal senso, citate sentenze Jäger, punto 44; Eckelkamp e a., punto 61, nonché Arens-Sikken, punto 55).

50 Inoltre, la normativa tedesca considera, in linea di principio, tanto il beneficiario di una successione aperta tra non residenti quanto quello di una successione implicante almeno un residente quali soggetti passivi ai fini della riscossione dell'imposta sulle successioni afferente a beni immobili situati in Germania. Solo per quanto attiene alla deduzione applicata alla base imponibile tale normativa opera, ai fini del calcolo dell'imposta sulle successioni relativa a beni immobili situati in Germania, una disparità di trattamento tra le successioni effettuate tra non residenti e quelle che implicino un residente. Per contro, per la determinazione della classe e dell'aliquota d'imposta, di cui agli articoli 15 e 19 dell'ErbStG, si applicano le medesime regole.

51 Una normativa nazionale, dal momento che mette sullo stesso piano, ai fini dell'imposizione su un bene immobile acquisito mortis causa e situato nello Stato membro interessato, da un lato, gli eredi non residenti che abbiano acquisito tale bene da un de cuius non residente e, dall'altro, gli eredi, non residenti o residenti, che abbiano acquisito il bene stesso da un de cuius residente nonché gli eredi residenti che abbiano acquisito il medesimo bene da un de cuius non residente, non può, senza violare i principi del diritto dell'Unione, trattare in modo diverso tali eredi, ai fini della medesima imposizione, quanto all'applicazione di una deduzione dalla base imponibile del bene immobile di cui trattasi. Trattando in modo identico, ad eccezione dell'importo della deduzione di cui può fruire l'erede, le successioni aperte a favore di tali due categorie di soggetti, il legislatore nazionale ha, infatti, ammesso che non sussiste fra queste ultime, per quanto riguarda le modalità ed i presupposti per la riscossione dell'imposta sulle successioni, alcuna differenza di situazione oggettiva che possa giustificare una disparità di trattamento (v., per analogia, citate sentenze Eckelkamp e a., punto 6; Arens-Sikken, punto 57, nonché Mattner, punto 38).

52 Si deve certamente ammettere che, come fanno valere i governi tedesco e belga, la base imponibile della successione di un erede non residente, quando egli sia parzialmente assoggettato all'imposta di successione in Germania, è «in linea di principio», secondo l'espressione utilizzata da detti governi, inferiore a quella di un erede, residente o non residente, che sia integralmente assoggettato a tale imposta in detto Stato membro.

53 Tuttavia, tale circostanza non può rimettere in discussione le osservazioni svolte supra, dal momento che l'importo della deduzione dalla base imponibile previsto dalla normativa di cui trattasi nel procedimento principale non varia in alcun modo in funzione dell'importo della base imponibile della successione, ma permane identico indipendentemente da detto importo. Infatti, come risulta dagli atti sottoposti alla Corte, tale deduzione viene concessa automaticamente a qualunque erede per il solo fatto del suo status di soggetto passivo dell'imposta di successione in Germania, al fine di assicurare l'esenzione dall'imposta di una parte del patrimonio familiare mediante la riduzione dell'importo complessivo della successione. Orbene, così come tale status di soggetto passivo non dipende in alcun modo dal luogo di residenza, atteso che la normativa in esame assoggetta all'imposta di successione qualunque acquisizione di beni immobili situati in Germania a prescindere dal fatto che il de cuius e l'erede siano residenti o meno, l'obiettivo dell'esenzione parziale del patrimonio familiare riguarda allo stesso modo tutti i soggetti passivi

assoggettati all'imposta di successione in Germania, che siano residenti o meno, dato che detta esenzione mira alla riduzione dell'importo totale della successione.

54 Pertanto, il beneficiario di una successione la cui base imponibile in Germania sia limitata, al pari di quella del sig. Welte nel procedimento principale, ad un bene immobile situato nello Stato membro medesimo potrebbe, per parte sua, avvalersi, a differenza del sig. Welte, della deduzione di un importo di EUR 500 000, qualora tale beneficiario avesse acquisito il bene da una persona residente nel territorio tedesco con cui sussistesse un vincolo coniugale o qualora, risiedendo in tale territorio, detto beneficiario avesse acquisito il bene de quo da una simile persona non residente.

55 Ne consegue che, dato che l'importo della deduzione non dipende dall'importo della base imponibile, ma viene concesso all'erede nella sua qualità di soggetto passivo, l'assoggettamento parziale dell'erede non residente di un de cuius non residente non configura una circostanza tale da rendere obiettivamente diversa, relativamente a tale deduzione, la situazione di detto erede rispetto a quella dell'erede non residente di un de cuius residente o a quella dell'erede residente di un de cuius residente o non residente.

56 Pertanto, nel procedimento principale, la situazione del sig. Welte è comparabile a quella di qualunque erede che abbia acquisito, per successione, un bene immobile situato in Germania da una persona deceduta residente in tale Stato membro e con cui sussistesse un vincolo coniugale, nonché a quella di un erede residente in Germania che abbia realizzato tale acquisizione da un coniuge deceduto non residente in tale Stato membro.

57 Pertanto, occorre esaminare se una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale possa essere obiettivamente giustificata da un motivo imperativo d'interesse generale, come sostenuto dal governo tedesco in via subordinata.

Sulla sussistenza di un motivo imperativo d'interesse generale

58 In primo luogo, il governo tedesco sostiene che la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale risponde al principio di coerenza fiscale. Infatti, nel regime dell'assoggettamento parziale, il vantaggio della riduzione della base imponibile sarebbe compensato dall'inconveniente risultante da una diminuzione della deduzione, mentre, nel regime dell'assoggettamento integrale, il vantaggio di una deduzione superiore sarebbe compensato dall'inconveniente risultante da una base imponibile più ampia.

59 In proposito occorre ricordare che, in effetti, dalla giurisprudenza della Corte risulta che la necessità di salvaguardare la coerenza di un regime fiscale può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato. Tuttavia, affinché un simile argomento di giustificazione possa essere accolto, è necessario che sia provata l'esistenza di un nesso diretto tra la concessione del vantaggio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale vantaggio con un determinato prelievo fiscale (v. sentenze Manninen, cit., punto 42, nonché del 17 settembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Racc. pag. I-8591, punti 77 e 78).

60 Orbene, nel caso di specie è sufficiente rilevare che il vantaggio fiscale risultante, nello Stato membro sul cui territorio è situato il bene immobile oggetto di successione, dall'applicazione di una deduzione ad aliquota piena alla base imponibile quando tale successione implichi almeno un residente di tale Stato non è compensato, nello Stato stesso, da alcun prelievo fiscale determinato a titolo dell'imposta sulle successioni (v., per analogia, sentenza Mattner, cit., punto 54).

61 Ne consegue che la normativa di cui al procedimento principale non può essere giustificata

con la necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale tedesco.

62 In secondo luogo, il governo tedesco fa valere che le norme nazionali di cui trattasi nel procedimento principale rispondono all'efficacia dei controlli fiscali. Infatti, la direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15), stabilirebbe un quadro di cooperazione tra le autorità competenti degli Stati membri che non esiste tra queste ultime e le autorità competenti di uno Stato terzo qualora quest'ultimo non abbia assunto alcun obbligo di assistenza reciproca. Orbene, l'amministrazione finanziaria tedesca non avrebbe la possibilità di avere informazioni certe sulla successione di un de cuius che risiedeva in Svizzera. In particolare, gli obblighi degli ufficiali di stato civile di dichiarare il decesso, dei giudici e dei notai di dichiarare le disposizioni adottate in caso di morte o di rilasciare certificati di decesso nonché di determinati depositari o gestori di fondi di rendere dichiarazioni riguarderebbe soltanto gli enti tedeschi. Ciò premesso, l'amministrazione finanziaria nazionale potrebbe unicamente fare riferimento alle indicazioni fornite dall'erede, senza poterle verificare.

63 Secondo la giurisprudenza della Corte, quando la normativa di uno Stato membro subordina il beneficio di un vantaggio fiscale al soddisfacimento di condizioni il cui rispetto può essere verificato solo ottenendo informazioni dalle autorità competenti di un paese terzo, tale Stato membro può, in linea di principio, legittimamente negare la concessione del vantaggio di cui trattasi nell'ipotesi in cui, segnatamente a causa dell'assenza di un obbligo pattizio di fornire informazioni gravante sul paese terzo interessato, risulti impossibile conseguire da quest'ultimo le informazioni di cui sopra (v. sentenze A, cit., punto 63; del 28 ottobre 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Racc. pag. I-10659, punto 44, e del 19 luglio 2012, A, C-48/11, punto 36).

64 Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 76 e 77 delle sue conclusioni, le informazioni alle quali fa riferimento il governo tedesco, riguardanti segnatamente i certificati di morte e i documenti rilasciati dagli ufficiali di stato civile dello Stato in cui la successione viene aperta, possono essere comunicate dagli eredi o, eventualmente, dall'amministrazione finanziaria dello Stato medesimo nell'ambito dell'applicazione di una convenzione bilaterale allo scopo di evitare le doppie imposizioni e, di regola, non richiedono valutazioni complesse.

65 In ogni caso, in forza della normativa nazionale, un erede residente in Germania fruisce della deduzione ad aliquota piena dalla base imponibile qualora acquisisca mortis causa un bene immobile situato in tale Stato membro da una persona residente, al momento del decesso, in un paese terzo.

66 Orbene, tale successione, al pari di quella oggetto del procedimento principale, richiede la verifica da parte delle competenti autorità tedesche dei dati relativi ad un de cuius residente in un paese terzo.

67 Ciò premesso, il governo tedesco non può sostenere che la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, laddove priva l'erede di una successione tra residenti di un paese terzo, quale la Confederazione svizzera, del beneficio della deduzione ad aliquota piena dalla base imponibile, sia necessaria per salvaguardare l'efficacia dei controlli fiscali.

68 Pertanto, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che gli articoli 56 CE e 58 CE devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa di uno Stato membro relativa alla determinazione dell'imposta di successione ai sensi della quale, nel caso di trasmissione mortis causa di un bene immobile situato nel territorio di tale Stato, qualora, come nella fattispecie oggetto del procedimento principale, il de cuius e il beneficiario della successione risiedessero, al momento del decesso, in un paese terzo quale la Confederazione svizzera, la deduzione dalla base imponibile sia inferiore alla deduzione applicabile nel caso in cui almeno uno

dei due fosse stato residente, al momento del decesso, nello Stato membro medesimo.

Sulle spese

69 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 (Terza Sezione) dichiara:

Gli articoli 56 CE e 58 CE devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa di uno Stato membro relativa alla determinazione dell'imposta di successione ai sensi della quale, nel caso di trasmissione mortis causa di un bene immobile situato nel territorio di tale Stato, qualora, come nella fattispecie oggetto del procedimento principale, il de cuius e il beneficiario della successione risiedessero, al momento del decesso, in un paese terzo quale la Confederazione svizzera, la deduzione dalla base imponibile è inferiore alla deduzione applicabile nel caso in cui almeno uno dei due fosse stato residente, al momento del decesso, nello Stato membro medesimo.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.