Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MELCHIOR WATHELET
presentate il 17 marzo 2016[1]

Causa C-123/15

Max-Heinz Feilen
contro
Finanzamt Fulda

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)]

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Libera circolazione dei capitali — Imposta sulle successioni — Normativa di uno Stato membro che dispone una riduzione dell'imposta sulle successioni laddove l'eredità comprenda un patrimonio che, negli ultimi dieci anni, ha già fatto parte di un'eredità gravata da imposta sulle successioni nello stesso Stato membro — Patrimonio ereditato e assoggettato ad imposta in un altro Stato membro»

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), verte sull'interpretazione degli articoli 63, paragrafo 1, TFUE e 65 TFUE ed è sorta nell'ambito di una controversia che oppone il sig. Feilen al Finanzamt Fulda (Ufficio tributario di Fulda), in merito al rigetto, da parte di quest'ultimo, della domanda del ricorrente volta ad ottenere una riduzione dell'imposta sulle successioni applicabile all'eredità lasciata da sua madre.

I – **Contesto normativo**

A – *Diritto dell'Unione*

2. L'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 88/361/CEE[2] è del seguente tenore:

«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».

3. Nell'allegato I della direttiva 88/631, contenente un elenco dei movimenti di capitali, figurano, sotto la rubrica XI, intitolata «Movimenti di capitali a carattere personale», le successioni e i legati.

1 — Lingua originale: il francese.

2 — Direttiva del Consiglio del 24 giugno 1988 per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato (GU L 178, pag. 5).

B – *Diritto tedesco*

4. Le disposizioni della legge relativa all'imposta sulle successioni e sulle donazioni (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) [3] applicabili all'anno fiscale 2007 sono le seguenti.

5. A tenore dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'ErbStG, le successioni sono soggette alle disposizioni di tale legge in quanto operazioni imponibili.

6. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, punti da 1 a 3, dell'ErbStG, l'obbligo tributario sorge:

«1. per l'intero patrimonio devoluto, nei casi di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punti da 1 a 3, laddove il de cuius, al momento del decesso (...) 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;

(...).

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)».

7. L'articolo 15 dell'ErbStG stabilisce le classi d'imposta. Il paragrafo 1 è del seguente tenore:

«In funzione del rapporto personale in essere fra il beneficiario e il de cuius o il donatore, occorre distinguere le seguenti tre classi d'imposta:

Classe d'imposta I:

1. il coniuge e il convivente,

2. i figli e i figli del coniuge (…)».

8. In merito alla riduzione dell'imposta sulle successioni, l'articolo 27 dell'ErbStG dispone come segue:

«(1) In caso di devoluzione mortis causa a persone della classe di imposta I di un patrimonio già acquisito da persone della stessa classe di imposta negli ultimi dieci anni prima dell'acquisizione e per il quale è stata riscossa l'imposta di successione in virtù della presente legge, l'ammontare dell'imposta dovuta si riduce come segue, fatto salvo il paragrafo 3:

del ...%	Se l'intervallo tra i due momenti in cui è sorto l'obbligo tributario
50	è inferiore a un anno
45	è superiore a un anno, ma inferiore a due anni
40	è superiore a due anni, ma inferiore a tre anni
35	è superiore a tre anni, ma inferiore a quattro anni
30	è superiore a quattro anni, ma inferiore a cinque anni

3 — Disposizioni risultanti dalla versione della suddetta legge pubblicata il 27 febbraio 1997 (*Bundesgesetzblatt I*, pag. 378) e modificata, da ultimo, dalla legge di accompagnamento al bilancio (Haushaltsbegleitgesetz) del 29 dicembre 2003 (*Bundesgesetzblatt I*, pag. 3076; in prosieguo: l'«ErbStG»).

25	è superiore a cinque anni, ma inferiore a sei anni
20	è superiore a sei anni, ma inferiore a otto anni
10	è superiore a otto anni, ma inferiore a dieci anni

(2) (...)

(3) La riduzione di cui al paragrafo 1 non può eccedere l'importo risultante dall'applicazione dei tassi percentuali menzionati al paragrafo 1 all'imposta di successione versata dal precedente acquirente in ragione dell'acquisizione del medesimo patrimonio».

II – **Fatti della controversia principale e questione pregiudiziale**

9. Il sig. Feilen, residente in Germania, è l'unico erede di sua madre, deceduta nel 2007 in questo stesso Stato membro, in cui si trovava il luogo della sua ultima residenza. Il patrimonio ereditario della madre era costituito, in sostanza, dalla quota detenuta da quest'ultima nell'eredità della figlia, deceduta in Austria nel 2004, paese in cui risiedeva anche la madre fino al decesso della figlia. Poiché la devoluzione dell'eredità della figlia era stata compiuta in Austria solo dopo la morte della madre, la relativa imposta di successione, pari ad EUR 11 961,91, è stata versata dal sig. Feilen.

10. Nella denuncia di successione relativa alla morte della madre, che è stata redatta in Germania, il sig. Feilen iscriveva l'imposta di successione assolta in Austria tra i passivi dell'eredità e, al contempo, chiedeva una riduzione dell'imposta di successione tedesca ai sensi dell'articolo 27 dell'ErbStG. Con avviso del 28 ottobre 2009, l'Ufficio tributario di Fulda deduceva dalla base imponibile l'imposta di successione assolta in Austria, ma rifiutava di concedere la riduzione richiesta.

11. Il Finanzgericht (Tribunale tributario) respingeva il ricorso proposto dal sig. Feilen avverso la decisione dell'Ufficio tributario di Fulda, adducendo principalmente che l'articolo 27, paragrafo 1, dell'ErbStG presupponeva una precedente acquisizione dell'eredità mortis causa, sulla quale fosse stata liquidata l'imposta ai sensi di detta legge, e che tale ipotesi non si verificava nel caso di specie, poiché la precedente acquisizione, da parte della madre, dell'eredità della figlia non era gravata da imposta sulle successioni in Germania [4].

12. Investito di un ricorso per cassazione («Revision»), il giudice del rinvio esprime dubbi sulla conformità dell'articolo 27 dell'ErbStG al diritto dell'Unione.

13. Detto giudice osserva, anzitutto, che la successione di cui ha beneficiato il ricorrente nel procedimento principale potrebbe essere oggetto delle disposizioni del diritto dell'Unione sulla libera circolazione dei capitali. Difatti le successioni, consistenti in una trasmissione a una o a più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta, ricadono nell'ambito di applicazione della rubrica XI dell'allegato I della direttiva 88/361 e costituiscono quindi movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 63 TFUE, ad eccezione dei casi in cui gli elementi che le costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro [5]. Orbene, secondo il giudice del rinvio, la successione del sig. Feilen non dovrebbe essere considerata un'operazione puramente interna, poiché egli ha acquisito il patrimonio di sua madre, che è costituito essenzialmente dalla quota dell'eredità della figlia in Austria e, quindi, da patrimonio estero.

4 — Al momento del decesso della figlia, madre e figlia non erano residenti in Germania ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, dell'ErbStG e l'eredità della figlia era costituita unicamente da patrimonio estero, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 3, dell'ErbStG (in contrapposizione alla nozione di «patrimonio nazionale»).

5 — Sentenza Welte (C-181/12, EU:C:2013:662).

14. In secondo luogo, il giudice del rinvio segnala che il rifiuto di concedere una riduzione dell'imposta di successione in applicazione dell'articolo 27, paragrafo 1, dell'ErbStG può configurare una restrizione alla libera circolazione di capitali, in quanto ha l'effetto di diminuire il valore di un'eredità che contenga patrimonio gravato da imposta sulle successioni all'estero [6]. Tuttavia, detto giudice solleva dubbi al riguardo, alla luce della sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92), la quale, in una situazione riguardante la doppia imposizione, ha negato la sussistenza di una restrizione dei movimenti di capitali configurata dall'ErbStG, per il motivo che gli Stati membri non sarebbero tenuti ad adattare il loro sistema fiscale ai diversi sistemi di tassazione degli altri Stati membri e godrebbero, fatto salvo il rispetto del diritto dell'Unione, di una certa autonomia in materia.

15. In terzo luogo, il giudice del rinvio si interroga sull'eventuale giustificazione della restrizione in parola. In tale contesto, esso si chiede, da una parte, se l'articolo 27, paragrafo 1, dell'ErbStG stabilisca una disparità di trattamento autorizzata ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE oppure una discriminazione arbitraria vietata dall'articolo 65, paragrafo 3, TFUE e, dall'altra, se la restrizione operata dalla disposizione in parola non possa essere giustificata in base ad un motivo imperativo di interesse generale che consista nella necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale tedesco.

16. Ciò premesso, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la libera circolazione dei capitali sancita dall'articolo 63, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 65 [TFUE], osti ad una normativa di uno Stato membro la quale, nel caso di acquisizione mortis causa da parte di persone rientranti in una determinata classe d'imposta, dispone una riduzione dell'imposta sulle successioni, laddove l'eredità contenga patrimonio già acquisito da persone di detta classe negli ultimi dieci anni prima dell'acquisizione e, per tale precedente acquisizione, sia stata liquidata un'imposta sulle successioni nello Stato membro, mentre esclude una riduzione dell'imposta qualora la precedente acquisizione abbia dato luogo ad una riscossione dell'imposta sulle successioni in un altro Stato membro».

III – **Il procedimento dinanzi alla Corte**

17. Sono state presentate osservazioni scritte da parte del sig. Feilen, dei governi tedesco, spagnolo e del Regno Unito, nonché dalla Commissione europea. Tutte le suddette parti, con l'eccezione del governo spagnolo, sono state sentite nel corso dell'udienza del 27 gennaio 2016.

IV – **Valutazione**

A – *Sintesi delle osservazioni delle parti*

18. Il sig. Feilen propone alla Corte di rispondere alla presente questione pregiudiziale in senso affermativo. Egli asserisce che, secondo la giurisprudenza della Corte, le successioni rientrano in effetti nell'ambito di applicazione della libera circolazione dei capitali. Egli ritiene inoltre che la situazione di cui si discute nel procedimento principale non sia paragonabile a quella che era alla base della sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92), poiché la presente fattispecie riguarda non un'imposizione parallela che produce un effetto cumulativo, ma solo il collegamento tra la successione precedente e il sistema fiscale nazionale. Egli sostiene inoltre che tale restrizione non può essere giustificata in base ad un motivo imperativo di interesse generale, basato sulla necessità di preservare la coerenza del sistema

6 — Sentenza Commissione/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148, punto 41).

fiscale tedesco, giacché non esiste un nesso diretto tra l'agevolazione fiscale (la concessione di una riduzione dell'imposta sulle successioni) e l'onere (la riscossione dell'imposta sulla successione precedente). In effetti, la riduzione dell'imposta sulle successioni non verrebbe concessa in relazione al prelievo dell'imposta nazionale effettuato in precedenza.

19. Per contro, il governo tedesco propone alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale in senso negativo.

20. Infatti, tale governo sostiene che la disposizione nazionale controversa non configura una restrizione ai movimenti di capitali, poiché la diminuzione del valore dell'eredità costituita da un patrimonio estero deriverebbe non già dall'applicazione della disposizione in questione, e quindi, dall'imposizione di un tributo in Germania, ma dall'esercizio parallelo, da parte della Repubblica federale di Germania e della Repubblica d'Austria, delle loro competenze fiscali. Pertanto il governo tedesco ritiene che la soluzione adottata nella sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92) sia trasferibile al caso di specie, nel senso che la Repubblica federale di Germania non sarebbe obbligata ad adattare il proprio sistema fiscale per tenere conto delle imposte di successione assolte in altri Stati membri, anche qualora ciò portasse ad una doppia imposizione su un'eredità.

21. In subordine, il governo tedesco fa valere che la cosiddetta distinzione operata dall'articolo 27, paragrafo 1, dell'ErbStG tra una successione precedente gravata in Germania e una successione precedente sottoposta a tassazione in un altro Stato membro non opera una forma di discriminazione vietata, giacché le situazioni nazionali e quelle transfrontaliere non sarebbero oggettivamente comparabili, dal momento che la Repubblica federale di Germania non ha lo stesso diritto d'imposizione in entrambi i casi.

22. Anche il governo spagnolo propone di rispondere alla presente questione pregiudiziale in senso negativo e ribadisce l'esistenza di un motivo imperativo di interesse generale che giustificherebbe la distinzione operata dall'articolo 27 dell'ErbStG circa il luogo di imposizione del patrimonio e, più in particolare, sulla necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale tedesco.

23. Il governo del Regno Unito condivide tali argomenti. Esso ritiene che la normativa tedesca in questione non comporti restrizioni alla libera circolazione dei capitali, poiché la Repubblica federale di Germania non ha gravato il patrimonio straniero della madre del ricorrente nel procedimento principale con un'imposta sulle successioni più elevata di quella applicata ai beni situati esclusivamente in Germania. Infatti, secondo il governo del Regno Unito, tale normativa applica un'imposta più elevata solamente nel caso in cui i beni, a prescindere dalla loro ubicazione, non siano stati gravati dall'imposta sulle successioni tedesca negli ultimi dieci anni. In tali circostanze, il governo del Regno Unito sostiene che la situazione all'origine della presente causa è analoga a quella esaminata nella sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92), poiché la doppia imposizione è frutto dell'esercizio parallelo da parte di due Stati membri delle loro rispettive competenze fiscali.

24. Il governo del Regno Unito sostiene inoltre che tale presunta restrizione alla libera circolazione dei capitali è giustificata dalla necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale tedesco, allineandosi così sulla posizione degli altri governi in merito all'esistenza di un nesso diretto tra un vantaggio fiscale e un prelievo fiscale determinato.

25. La Commissione propone alla Corte di rispondere alla presente questione pregiudiziale in senso affermativo.

26. La Commissione ritiene che l'articolo 27 dell'ErbStG comporti una restrizione ai movimenti di capitali giacché, favorendo le acquisizioni successive di un patrimonio «interno» già gravato in Germania, contribuisce a diminuire il valore del patrimonio ereditario proveniente da un altro Stato membro [7]. Poiché il patrimonio estero viene sottoposto ad un'imposizione maggiore rispetto al patrimonio «interno», la prospettiva di realizzare investimenti in un altro Stato membro, di mantenerli e trasmetterli ad un erede stabilito in Germania risulterebbe meno interessante tanto per il de cuius quanto per l'erede. In tale contesto, la Commissione osserva che la soluzione adottata dalla sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92) non è applicabile, dato che i fatti del caso di specie non sono comparabili.

27. Infine, la Commissione ritiene che la misura controversa non possa considerarsi giustificata in virtù dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE. Non esisterebbe oggettivamente alcuna differenza materiale tale da giustificare un'ineguaglianza fiscale per quanto attiene al livello dell'imposta sulle successioni esigibile su un patrimonio interno e su un patrimonio estero, poiché il calcolo dell'imposta è, in entrambi i casi, legato al valore dei beni entrati in successione. La condizione che limita la concessione del vantaggio fiscale in parola al patrimonio interno non sarebbe imposta dalla ratio legis dell'articolo 27 dell'ErbStG, mirante ad evitare una riduzione eccessiva del patrimonio familiare nell'ipotesi di acquisizioni successive in un lasso di tempo relativamente corto, e ciò a prescindere dall'ubicazione del patrimonio.

28. Secondo la Commissione, neppure una giustificazione basata sulla necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale sarebbe ammissibile nel caso di specie, in quanto l'onere fiscale non graverebbe sullo stesso contribuente che beneficia del vantaggio fiscale [8], poiché il debitore dell'imposta gravante sulla prima successione in Austria è il ricorrente nel procedimento principale, in qualità di avente causa della defunta, mentre il debitore dell'imposta gravante sulla seconda successione in Germania è il ricorrente in prima persona.

B – *Analisi*

1. Se la successione oggetto del procedimento principale rientri nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione e, più in particolare, delle disposizioni sulla libera circolazione dei capitali

29. Come indica lo stesso Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) nella decisione di rinvio, la questione pregiudiziale in esame dovrebbe chiaramente ricevere una risposta affermativa.

30. In via preliminare, è opportuno ricordare che, per giurisprudenza costante, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione [9].

7 — Si fa riferimento alla sentenza Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punti 30 e segg.).

8 — La Commissione si basa sulla sentenza Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punto 60).

9 — Sentenze Commissione/Francia (C-334/02, EU:C:2004:129, punto 21); Commissione/Grecia (C-155/09, EU:C:2011:22, punto 39), e Commissione/Austria (C-10/10, EU:C:2011:399, punto 23).

31. Risulta altresì da una giurisprudenza costante 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 [63 TFUE], ad eccezione dei casi in cui gli elementi che le costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro» [10].

32. A motivo dell'acquisizione del patrimonio estero (austriaco), la successione di cui ha beneficiato il sig. Feilen non può evidentemente essere considerata come un'operazione puramente interna.

33. Occorre quindi esaminare se una normativa nazionale come quella controversa nel procedimento principale costituisca una restrizione ai movimenti di capitali.

2. Se l'articolo 27, paragrafo 1, dell'ErbStG configuri una restrizione alla libera circolazione dei capitali

34. L'esistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali presuppone una differenza del trattamento fiscale applicato a situazioni oggettivamente comparabili.

35. Ricordo che, a tenore dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, le disposizioni dell'articolo 63 TFUE 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. Tale deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali dev'essere oggetto di un'interpretazione restrittiva e non deve costituire un mezzo di discriminazione arbitraria né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti ai sensi dell'articolo 63 TFUE. Perché una disparità di trattamento possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, occorre che, in primo luogo, la disparità di trattamento riguardi situazioni che non sono oggettivamente paragonabili o, in secondo luogo, sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale [11].

36. Nella presente fattispecie la disparità di trattamento fiscale è evidente.

37. Partendo, come ha fatto il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), dalla premessa che la disposizione controversa deve essere interpretata nel senso che l'agevolazione in parola viene concessa solo nel caso in cui l'acquisizione precedente dell'eredità sia stata gravata da imposta in Germania, osservo in effetti che tale normativa favorisce le acquisizioni successive di un «patrimonio interno» (da parte di soggetti appartenenti alla «classe d'imposta I» [12]) che sono state già gravate da imposta sulle successioni in Germania in occasione della precedente acquisizione mortis causa rispetto alle acquisizioni successive di un «patrimonio estero», ove l'acquisizione precedente è stata gravata da imposta non in Germania, ma in un altro Stato membro.

10 — V., in particolare, sentenze Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punto 58); van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punti da 40 a 42); Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, punto 22), e Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punto 20). Per avere ulteriori esempi in materia di imposta sulle successioni (o donazioni), v., in particolare, sentenze Geurts e Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631); Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Eckelkamp e a. (C-11/07, EU:C:2008:489); Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490), Block (C-67/08, EU:C:2009:92); Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216); Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65); Halley (C-132/10, EU:C:2011:586); Commissione/Spagna (C-127/12, EU:C:2014:2130); Welte (C-181/12, EU:C:2013:662); Commissione/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148); Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), nonché Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). V., inoltre, le cause pendenti: Hünnebeck (C-479/14), pendente dinanzi alla Corte [le mie conclusioni in tale causa sono state lette il 18 febbraio 2016 (C-479/14, EU:C:2016:100)] e Sparkasse Allgäu (C-522/14), pendente dinanzi alla Corte [v. conclusioni dell'avvocato generale Szpunar nella causa Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)].

11 — V. sentenze Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punto 43); Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punto 29), e Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punto 45).

12 — Ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, dell'ErbStG, i congiunti del de cuius che appartengono alla «classe d'imposta I» sono il coniuge e i conviventi, i figli e i figli del coniuge, i discendenti dei figli e dei figli del coniuge, nonché gli ascendenti, per i trasferimenti mortis causa.

38. Prima di concludere per la sussistenza o meno di una restrizione alla libera circolazione dei capitali, è utile fare riferimento ad alcune sentenze della Corte, che sono state abbondantemente citate dalle parti poiché riguardano la normativa tedesca in materia di imposta sulle successioni.

39. Nella sentenza Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punto 32) [13], la Corte ha dichiarato che, «[n]el caso di specie, le disposizioni nazionali oggetto della causa principale, qualora comportino che una successione che include un bene agricolo e forestale situato in un altro Stato membro sia soggetta, in Germania, a un'imposta di successione più elevata rispetto a quella che sarebbe dovuta se i beni rientranti nell'asse ereditario fossero ubicati esclusivamente nel territorio di quest'ultimo Stato, implicano una restrizione dei movimenti dei capitali diminuendo il valore di una successione che includa un siffatto bene situato al di fuori del territorio tedesco».

40. La Corte si è nuovamente pronunciata sulla normativa tedesca contenuta nell'ErbStG nelle sentenze Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punto 25) e Commissione/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148, punto 43) nel senso che, in quanto 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 i 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 di tale successione [14].

41. In tali casi, lo Stato di residenza del defunto sottoponeva il patrimonio situato all'estero a un'imposta sulle successioni più elevata di quella che sarebbe stata dovuta se i beni rientranti nell'asse ereditario fossero stati ubicati esclusivamente nello Stato membro del de cuius [15] (poiché lo Stato effettuava la tassazione di entrambi i patrimoni) oppure calcolava diversamente la deduzione o la base imponibile in caso di donazione di un immobile situato in Germania in funzione della circostanza che il donatore o il donatario risiedessero in Germania (essendo in entrambi i casi dovuta l'imposta sulle donazioni) [16].

42. In queste tre sentenze, la Corte ha concluso che non esisteva alcuna differenza oggettiva tra la situazione in cui nessuna delle parti interessate risiedeva in Germania e quella in cui almeno una di esse risiedeva in tale Stato membro o, ancora, tra la successione comprendente un bene ubicato in Germania e quella comprendente un bene ubicato in un altro Stato membro, poiché l'importo dell'imposta sulle successioni dovuta su un immobile situato in Germania era calcolato, a norma dell'ErbStG, in funzione del valore del bene immobile considerato nonché del rapporto personale in essere tra il de cuius e l'erede. Orbene, nessuno di tali criteri dipende dal luogo di residenza delle parti o dall'ubicazione del patrimonio. Pertanto, nessuna differenza oggettiva tra le suddette situazioni avrebbe potuto rendere compatibile con il Trattato l'applicazione di un trattamento fiscale differenziato.

13 — V. O'Shea, T., «ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules», *Tax Notes International*, 11 febbraio 2008, pagg. 468 e segg.; Michel, V., «Impôt sur les successions et situation du bien imposé», *Europe*, marzo 2008, pag. 16; Leistentritt, M., «Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr», *European Law Reporter* (*ELR*), 7-8/2008, pagg. 271 e segg.; Kemmeren, E., *The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands, ECJ - Recent Developments in Direct Taxation* 2012, Linde Verlag, Vienna 2013, pagg. da 147 a 164.

14 — In merito all'ErbStG e alla sua compatibilità con il diritto dell'Unione, v., tra gli altri, Fraberger, F., «Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht», SWI 1998, pag. 30; Tumpel, M., «Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer», SWI 2000, pag. 2; Fellner, K., «Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?», RdW 2005, pag. 44; Fellner, K., «Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?», SWK 2006, pag. 57; Fraberger, F., Burgstaller, E., Haslinger, K., «Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer», taxlex 2007, pag. 707 e, in particolare, pag. 715, nonché Petritz, M., «ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer», RdW 2008/125, pag. 174.

15 — Sentenza Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punto 32), e conclusioni dell'avvocato generale Mazák nella causa Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, paragrafo 35).

16 — Sentenze Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punto 25) e Commissione/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148, punto 43).

43. È stata citata da più parti anche la sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92), giacché i governi tedesco e del Regno Unito ritengono che sia applicabile mutatis mutandis alla presente controversia. In tale causa, la sig.ra Block, residente in Germania, era stata costretta a pagare l'imposta di successione tedesca su alcuni beni situati in Spagna che essa aveva ereditato, senza avere la possibilità di dedurre l'imposta di successione versata in Spagna, dal momento che la Repubblica federale di Germania e il Regno di Spagna non avevano concluso tra loro alcuna convenzione mirante ad evitare la doppia imposizione in materia di successioni.

44. In tale causa la Corte ha dichiarato che non sussisteva una restrizione al movimento di capitali, in quanto una doppia imposizione giuridica come quella che si verificava nel caso di specie era il risultato dell'esercizio parallelo, da parte dei due Stati membri interessati, delle loro rispettive competenze fiscali.

45. Secondo la mia opinione, la presente fattispecie si distingue dalle sentenze citate nei precedenti paragrafi.

46. Da un lato, la situazione di doppia imposizione giuridica che ha dato origine alla sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92) era caratterizzata dall'assenza di una disparità di trattamento sul piano fiscale, poiché la normativa tedesca trattava tutti i contribuenti nello stesso modo. È vero che la sig.ra Block avrebbe pagato un'imposta meno elevata se i beni del suo patrimonio si fossero trovati in Germania, ma lo svantaggio subìto non era una conseguenza dell'applicazione della normativa tedesca, bensì derivava dall'esercizio parallelo da parte di due Stati membri della loro competenza fiscale [17].

47. D'altro canto, contrariamente a quanto accadeva nelle cause all'origine delle sentenze Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) e Commissione/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148), la presente fattispecie si caratterizza per l'assenza di una comparabilità oggettiva tra le situazioni, ossia tra la situazione di un contribuente residente in Germania il quale ha ereditato un patrimonio che, negli ultimi dieci anni, è stato già gravato da imposta in Germania e quella di una persona parimenti residente in Germania la quale ha ereditato un patrimonio che, nello stesso periodo di riferimento, è stato già gravato da imposta, ma in un altro Stato membro.

48. A questo punto vorrei riprendere alcune considerazioni che ho già dedicato al problema della comparabilità delle situazioni nelle mie conclusioni relative alla causa Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, paragrafi da 37 a 40):

«37. (...) le rispettive situazioni dei residenti e dei non residenti non sono comparabili con riferimento al sistema fiscale di uno Stato membro se tale Stato membro non ha il potere o non esercita il potere di tassare i non residenti [18].

38. È questo stesso requisito che spiega la presunzione espressa dalla Corte nella sentenza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), secondo la quale "le stabili organizzazioni situate in un altro Stato membro (…) non si trovano in una situazione comparabile a quella delle stabili organizzazioni residenti *in riferimento alle misure previste da uno Stato membro al fine di prevenire o di attenuare la doppia imposizione degli utili di una società residente*" (il corsivo è mio) [19].

17 — Sentenze Kerckhaert e Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punto 20) nonché Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punti 26 e segg.).

18 — Tale idea è stata confermata al punto 65 della sentenza Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829): «dal momento che la Repubblica federale di Germania non esercita alcun potere impositivo sui risultati di una stabile organizzazione del genere [non residente], non essendo la deduzione delle sue perdite più autorizzata in Germania, la situazione di una stabile organizzazione situata in Austria non è comparabile a quella di una stabile organizzazione situata in Germania con riferimento alle misure previste dalla Repubblica federale di Germania al fine di prevenire o di attenuare la doppia imposizione degli utili di una società residente».

19 — V. punti 27 e 64 della sentenza Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

39. L'idea non è nuova. In tal senso, nella sentenza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), la Corte aveva già statuito che gli azionisti persone fisiche di una società controllante non residente nel Regno Unito non potevano beneficiare dello stesso credito d'imposta degli azionisti persone fisiche di una società controllante residente nel Regno Unito sui dividendi versati da controllate residenti nel Regno Unito quando su tali dividendi in uscita non veniva riscossa alcuna imposta britannica. Nella sentenza la Corte aveva precisato che la situazione sarebbe stata diversa se, in forza di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione o sulla base di una decisione unilaterale, il Regno Unito avesse conservato il diritto di assoggettare i dividendi in uscita all'imposta britannica sul reddito.

40. Alla luce di tali considerazioni, la Corte ha statuito che gli articoli 49 TFUE e 63 TFUE "non ostano a che uno Stato membro, al momento di una distribuzione di dividendi da parte di una società residente nel detto Stato, conceda alle società beneficiarie di detti dividendi che risiedono anch'esse nel detto Stato un credito d'imposta corrispondente alla frazione dell'imposta versata dalla società distributrice sugli utili distribuiti, ma non lo conceda alle società beneficiarie che risiedono in un altro Stato membro e che non sono assoggettate all'imposta in questo primo Stato a titolo di tali dividendi" [20]».

49. Concludevo nel senso che, «poiché non può sussistere un'agevolazione fiscale in assenza di potere impositivo [21], la situazione di una società come la Timac Agro non mi sembra paragonabile a quella di una società che è stabilita in Germania e che detiene una stabile organizzazione in questo stesso Stato membro» [22] (paragrafo 74 delle citate conclusioni).

50. In altri termini, il criterio decisivo per determinare se una situazione nazionale e una situazione transfrontaliera siano oggettivamente comparabili è l'esercizio di un diritto impositivo da parte dello Stato membro in questione in entrambe le situazioni [23].

51. Tali conclusioni sono trasferibili alla presente fattispecie. Difatti, come ha giustamente sottolineato il governo tedesco, nell'ambito di una situazione puramente nazionale, tutte le operazioni di acquisizione, sia l'operazione realizzata in passato che la seconda, rientrano nella competenza fiscale tedesca. Per contro, nell'ambito di una situazione transfrontaliera come quella oggetto del procedimento principale, la Repubblica federale di Germania non esercita né ha esercitato un diritto di imposizione sull'acquisizione anteriore, in quanto la sua competenza fiscale è limitata alla seconda acquisizione. Quando esercita la sua competenza fiscale, che comprende l'applicazione dell'agevolazione prevista dall'articolo 27 dell'ErbStG, la Repubblica federale di Germania non è dunque tenuta a prendere in considerazione le acquisizioni (precedenti) che esulano dalla sua competenza fiscale.

52. Detto in altri termini, la Repubblica federale di Germania non privilegia, relativamente all'imposta sulle successioni, un patrimonio nazionale rispetto ad un patrimonio estero che sottoporrebbe alla stessa imposizione. Nella fattispecie, la Germania non tassa il patrimonio estero.

20 — Sentenza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punto 74). Per un caso recente in cui la Corte ha dichiarato che la differenza di situazione oggettiva derivava dalla rinuncia, da parte di uno Stato membro, all'esercizio della propria giurisdizione fiscale sui dividendi distribuiti dalle società residenti in un altro Stato membro in seguito alla conclusione di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione, si veda la sentenza Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punti da 80 a 82).

21 — Secondo il principio enunciato al punto 24 della sentenza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) e precedentemente applicato nella sentenza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Tale conclusione valeva unicamente per l'esercizio fiscale 1999 (seconda questione pregiudiziale nella causa che ha dato luogo alla sentenza Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), poiché negli anni precedenti vi era stato esercizio del potere impositivo e quindi esisteva comparabilità delle situazioni (prima questione pregiudiziale). Al punto 28 di tale sentenza la Corte ha dichiarato (confermando le mie conclusioni) che, concedendo la stessa agevolazione alle stabili organizzazioni non residenti in Austria e a quelle residenti in tale paese, si era compiuta un'«assimilazione» e quindi le due situazioni erano comparabili.

23 — Sentenze Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punto 24) e Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punto 65).

53. In mancanza di comparabilità delle situazioni, la disparità di trattamento fiscale di cui trattasi non costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali.

3. In subordine: esistenza di una giustificazione

54. Per il caso in cui la Corte concludesse per la comparabilità delle situazioni e quindi confermasse la sussistenza di una restrizione, ritengo che quest'ultima possa comunque considerarsi giustificata per motivi imperativi di interesse generale.

55. Analizzerò di seguito i due motivi invocati nelle osservazioni scritte e in udienza, vale a dire la coerenza del sistema fiscale tedesco e la necessità di assicurare una ripartizione equilibrata del potere impositivo.

a) Coerenza del sistema fiscale

56. La Corte ha già riconosciuto che la necessità di preservare la coerenza di un sistema fiscale può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato [24].

57. In tale contesto, la Corte ha dichiarato che deve esistere, in capo allo stesso contribuente e per la stessa imposta, un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio con un determinato prelievo fiscale [25]. Esaminerò le suddette tre condizioni, considerando quella relativa al nesso diretto tra l'agevolazione e il prelievo come la più importante.

i) Il nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e un prelievo fiscale determinato

58. Con l'adozione dell'articolo 27 dell'ErbStG il legislatore tedesco ha previsto, per motivi di equità, una misura in virtù della quale il fisco tedesco rinuncia a una parte dell'imposta sulle successioni che gli viene versata a titolo di acquisizione mortis causa, per il motivo che ha già prelevato, sullo stesso patrimonio, un'imposta sulle successioni in occasione di un'acquisizione precedente, avvenuta negli ultimi dieci anni, con una riduzione degressiva in funzione del numero di anni trascorsi.

59. Prevedendo una riduzione dell'imposta sulle successioni in occasione della seconda acquisizione, l'articolo 27 dell'ErbStG mira ad evitare parzialmente una doppia imposizione, in Germania, su un patrimonio devoluto mortis causa in maniera ravvicinata nel tempo. Tale doppia imposizione in Germania può evidentemente intervenire soltanto nel caso in cui vi sia stata una prima imposizione in Germania.

60. Detto in altri termini, e come hanno sottolineato i governi spagnolo e del Regno Unito, il beneficio fiscale associato alla riduzione d'imposta mira a compensare il prelievo fiscale avvenuto in occasione dell'acquisizione precedente. Tale beneficio è legato al fatto che la tassazione della prima acquisizione, in Germania, ha diminuito il valore della seconda acquisizione.

24 — Sentenze Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punto 21); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punto 43); Commissione/Belgio (C-250/08, EU:C:2011:793, punto 77); Commissione/Ungheria (C-253/09, EU:C:2011:795, punto 78), e K (C-322/11, EU:C:2013:716, punto 71).

25 — Sentenze Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punto 44); Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punto 72); Commissione/Belgio (C-250/08, EU:C:2011:793, punto 71); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punto 57), e K (C-322/11, EU:C:2013:716, punto 66).

61. Condivido l'opinione del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) quando, nell'ordinanza di rinvio, dichiara che «[r]isulta così individuabile un collegamento tra l'onere fiscale (attraverso la tassazione della precedente acquisizione) e la riduzione d'imposta (al momento della tassazione dell'acquisizione successiva)» [26].

62. A tal riguardo, è possibile effettuare un paragone tra la presente fattispecie e le situazioni che hanno dato luogo alle sentenze Commissione/Belgio (C-250/08, EU:C:2011:793) e Commissione/Ungheria (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. Il diritto ungherese stabilisce il prelievo di un'imposta proporzionale sull'acquisizione di immobili situati in Ungheria e destinati a divenire un'abitazione principale, prevedendo che l'imposta versata al momento della prima acquisizione venga dedotta dalla seconda acquisizione (e via di seguito); in tal modo, l'imposta viene applicata unicamente sulla differenza di prezzo [un po' come l'imposta sul valore aggiunto (IVA)]. Per contro, qualora la prima acquisizione sia effettuata in un altro Stato membro, l'imposta ungherese viene applicata al prezzo intero della seconda acquisizione effettuata in Ungheria. La Corte, pur avendo confermato l'esistenza di una restrizione, ha nondimeno dichiarato che tale restrizione era giustificata a motivo della coerenza del sistema fiscale ungherese, in quanto esisteva un nesso tra il beneficio fiscale concesso al momento della seconda acquisizione e il prelievo iniziale [27].

64. La Corte ha seguito lo stesso ragionamento nella sentenza Commissione/Belgio (C-250/08, EU:C:2011:793), resa nella stessa data, in merito ad un analogo sistema belga. Al punto 73 di tale sentenza, la Corte ha dichiarato che «occorre ricordare che, siccome il Regno del Belgio non dispone di alcun diritto di imposizione sulle operazioni di acquisizione che siano state effettuate in precedenza in un altro Stato membro dalle persone che decidono di stabilire la propria nuova residenza principale nella Regione fiamminga, la configurazione di detta agevolazione fiscale riflette una logica simmetrica» [28].

65. Nel caso di specie, sono le prime due imposte sulle successioni prelevate in Austria che hanno diminuito il valore della seconda successione, e non già l'imposta sulle successioni versata in Germania. La riduzione percentuale dell'imposta sulle successioni dovuta in Germania sulla seconda successione si applica esclusivamente perché è collegata all'importo che è stato riscosso a titolo di imposta sulle successioni al momento della prima acquisizione. L'imposta dovuta sulle due successioni incide sullo stesso patrimonio, in ogni caso sul suo valore, se non in termini fisici, anche se l'identità fisica del patrimonio ha evidentemente maggiori probabilità di essere constatata nei casi in cui l'intervallo di tempo tra le due acquisizioni sia breve.

ii) Il vantaggio fiscale e il prelievo devono riguardare la stessa imposta

66. Tale condizione [29] è evidentemente soddisfatta nella presente fattispecie, poiché il vantaggio fiscale e il prelievo riguardano entrambi la stessa imposta sulle successioni.

26 — Nelle sue conclusioni relative alla causa Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, paragrafo 71), l'avvocato generale Mengozzi parla di «nesso diretto e logico di simmetria».

27 — V. Steichen, A., *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint Paul, 2015, pag. 90.

28 — Tale ragionamento avrebbe potuto portare la Corte a concludere nel senso che le situazioni in questione non erano comparabili. V., per analogia, la sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punto 42). Osservo tuttavia che, in tali cause, la Corte avrebbe potuto pervenire alla conclusione che in realtà le situazioni esaminate non erano comparabili, ciò che avrebbe escluso l'esistenza di una restrizione alla libera circolazione delle persone e quindi avrebbe reso superfluo l'esame di eventuali giustificazioni (v. paragrafi da 34 a 53 delle presenti conclusioni).

29 — V. sentenze Baars (C 251/98, EU:C:2000:205, punto 40); Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punto 57), e Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punto 36).

iii) Identità di contribuente

67. Tale condizione viene raramente richiesta in quanto tale [30]. La Corte ha addirittura precisato che le ultime due condizioni, «vale a dire l'identità di contribuente e l'identità di imposta, sono state considerate [in taluni casi] sufficienti (...) al fine di dimostrare l'esistenza di un nesso di tal genere» [31], ossia un nesso tra un vantaggio fiscale e un prelievo.

68. Al punto 75 della sentenza Commissione/Belgio (C-250/08, EU:C:2011:793), la Corte, dopo aver constatato l'esistenza di un nesso tra un'agevolazione fiscale ed un determinato prelievo, aggiunge che, «[i]nfatti, si tratta, da un lato, di uno stesso contribuente che ha già versato l'imposta in questione e che è ammesso alla detrazione e, dall'altro, di un'agevolazione conferita nell'ambito di una medesima imposizione», come se tali elementi fornissero la prova di un nesso diretto, che viene definito al punto 71 della sentenza medesima, come l'unica condizione capace di far prosperare una giustificazione fondata sulla coerenza fiscale.

69. Nella presente fattispecie, anche se è chiaramente dimostrata l'esistenza di un nesso diretto, osservo che il contribuente tenuto a pagare l'imposta sulle successioni sulla seconda acquisizione non è evidentemente la stessa persona che è stata debitrice dell'imposta di successione gravante sulla prima acquisizione, poiché quest'ultima è necessariamente deceduta.

70. Propongo pertanto alla Corte di interpretare tale condizione con una certa flessibilità, come aveva già suggerito l'avvocato generale Kokott nelle conclusioni relative alla causa Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), in cui ha considerato che «in via eccezionale possa esistere un legame che giustifica la coerenza fiscale, anche ove l'imposizione a carico di un contribuente si compensi con lo sgravio di un altro contribuente» [32].

71. Due elementi mi inducono a pensare che ci troviamo di fronte a circostanze eccezionali. Anzitutto, la normativa riguarda la stessa base imponibile dell'imposta sulle successioni. Nella presente fattispecie, si tratta dei beni della figlia della sig.ra Feilen, ereditati dalla madre e trasmessi al sig. Feilen in seguito al decesso di quest'ultima. In secondo luogo, anche se i contribuenti sono diversi, nondimeno essi fanno necessariamente parte della stessa famiglia, essendo chiaro che la normativa tedesca in questione ha la finalità di tenere conto del fatto che, di norma, un patrimonio trasmesso di generazione in generazione tra parenti stretti viene nuovamente tassato dall'imposta sulle successioni soltanto dopo che sia trascorso un determinato lasso di tempo. In realtà, tale normativa tedesca vuole evitare che, di fatto, se non di diritto, uno stesso patrimonio venga decurtato in breve tempo per effetto di un secondo prelievo sproporzionato. Orbene, la Corte ha statuito che la coerenza del sistema fiscale (e, più in particolare, l'esistenza di un nesso diretto tra un'agevolazione e un prelievo) deve essere valutata alla luce della finalità della normativa di cui trattasi [33].

72. D'altro canto, e ad abundantiam, faccio notare che l'obiettivo della normativa in questione non potrebbe necessariamente essere raggiunto estendendo la riduzione d'imposta prevista dall'ordinamento tedesco a una situazione come quella oggetto del procedimento principale, in cui l'imposta sulle successioni è stata assolta in un altro Stato membro in relazione a una successione precedente tra due parenti stretti negli ultimi dieci anni.

30 — Sentenze Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punto 35) e Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punto 36).

31 — Sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punto 70).

32 — Paragrafo 61. V. Hintsanen, L., e Pettersson, K., «The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case», IBFD, aprile 2006, pag. 130, pagg. 132 e segg. («rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief»).

33 — Sentenze Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punto 44 e giurisprudenza ivi citata) e K (C-322/11, EU:C:2013:716, punto 69).

73. Come ha rilevato il governo del Regno Unito, è possibile in effetti che l'altro Stato membro applichi un'imposta di successione notevolmente inferiore a quella tedesca. Se la Repubblica federale di Germania fosse tenuta a concedere la riduzione controversa per l'unico motivo che un'imposta sulle successioni risulta pagata in relazione agli stessi beni in un altro Stato membro negli ultimi dieci anni, essa potrebbe trovarsi costretta a concedere, sulla seconda successione, una riduzione superiore all'imposta applicata alla prima successione.

b) Tutela dell'equilibrata ripartizione del potere impositivo

74. Una restrizione alla libera circolazione dei capitali può essere giustificata anche in base all'esigenza di preservare l'equilibrata ripartizione del potere impositivo [34].

75. Ammetto che trovo difficile capire esattamente i contorni di tale giustificazione, che mi sembra abbia uno status un po' particolare nella giurisprudenza della Corte.

76. Anzitutto si tratta della più recente tra le giustificazioni accettate dalla Corte per giustificare, in materia di fiscalità diretta, una misura restrittiva o lesiva delle libertà fondamentali di circolazione.

77. È anche l'unica giustificazione che è stata accolta dalla Corte senza essere stata mai invocata dalle parti, in ogni caso non con tale formula; ciò è avvenuto nella sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punti 43 e seguenti).

78. All'inizio, la Corte accettava di prendere tale giustificazione in considerazione solo se, nel fascicolo, veniva presentata congiuntamente ad altri due motivi di giustificazione: l'esigenza di contrastare l'evasione fiscale e l'esigenza di scongiurare il rischio che il contribuente beneficiasse due volte della stessa agevolazione.

79. Nella giurisprudenza successiva, la Corte non ha più richiesto la combinazione dei primi due argomenti (sentenza Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, in particolare punto 60) per poi statuire, nella sentenza X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punti 28 e seguenti), che la tutela della ripartizione equilibrata del potere impositivo poteva di per sé costituire un valido motivo di giustificazione.

80. Sul piano della definizione di tale motivo di giustificazione, numerose sentenze della Corte consentono agli Stati membri di vietare ai contribuenti la possibilità di scegliere tra più sistemi fiscali nazionali, possibilità che comprometterebbe il diritto di uno Stato membro di esercitare la propria competenza fiscale [35]:

— si trattava della legittima prevenzione del «loss shopping» nella sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), in cui, peraltro, la prova che Marks & Spencer non aveva alcuna possibilità di scegliere fra diversi sistemi fiscali nazionali per dedurre le perdite registrate dalle controllate non residenti ha portato la Corte a dichiarare che la normativa britannica in questione non era proporzionata (in particolare ai punti 53 e segg.);

— era il caso della sentenza Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), in cui si sarebbe potuta concedere al contribuente tale possibilità di scelta per dedurre i trasferimenti finanziari intragruppo;

34 — V. sentenza Commissione/Regno Unito (C-172/13, EU:C:2015:50, punto 24), che rinvia alle sentenze Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punto 51); Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punti 51, 57 e 60), nonché A (C-123/11, EU:C:2013:84, punto 46). V., parimenti, la sentenza X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punti 28 e segg.).

35 — Nella sentenza Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punto 55), la Corte parla di «redditi normalmente imponibili in uno di tali Stati membri (...) spostati verso l'altro Stato».

— era il caso della sentenza Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punto 52), in cui il contribuente aveva «la possibilità di optare per la deduzione delle perdite della suddetta stabile organizzazione nello Stato membro in cui ha sede o in un altro Stato membro» [36];

— è stato altresì il caso della sentenza Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), in cui, al punto 39, la Corte osserva che «la questione della presa in considerazione dei profitti e delle perdite delle società appartenenti al gruppo coinvolto si pone solo per le società residenti in un unico Stato membro» e per «la presa in considerazione delle perdite insorte in uno stesso ed unico Stato membro». Poiché non vi era la possibilità di scegliere tra più sistemi fiscali nazionali, la giustificazione basata sulla ripartizione equilibrata della potestà impositiva non è stata accolta;

— così è accaduto anche nella sentenza SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), in cui la Corte indica, al punto 63: «poiché, a seconda della scelta operata dalle società collegate da vincoli d'interdipendenza, lo Stato membro della società che concede benefici straordinari o senza contropartita sarebbe costretto a rinunciare al suo diritto di assoggettare ad imposta, in quanto Stato di residenza di tale società, i redditi di quest'ultima, a vantaggio, eventualmente, dello Stato membro in cui ha sede la società beneficiaria»;

— e ancora nella sentenza X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), in cui il Regno dei Paesi Bassi ha giustificato la propria normativa che impediva a una società di decidere a proprio piacimento se costituire o meno un'entità fiscale con la propria controllata non residente e, altrettanto liberamente, di sciogliere tale entità da un anno all'altro, in funzione dei vantaggi che poteva ottenere dall'uno o dall'altro sistema fiscale, quello del luogo di stabilimento della società madre ovvero quello dello stabilimento della controllata. «[Q]ualunque estensione di tale vantaggio alle situazioni transfrontaliere avrebbe per effetto (...) di consentire alle società controllanti di *scegliere liberamente* lo Stato membro in cui dedurre le perdite della loro controllata non residente» (il corsivo è mio; punto 41 della sentenza citata), e,

— infine, la stessa linea di ragionamento si è ripetuta in tutte le sentenze della Corte in materia di tassazione in uscita a partire dalla sentenza National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), ove l'ipotesi di partenza è evidentemente la scelta del contribuente di evadere un'imposta sulle plusvalenze attraverso il trasferimento della propria residenza fiscale in un altro paese in cui tale imposta non esiste o è meno elevata.

81. Se è vero che la definizione della ripartizione equilibrata del potere impositivo è sempre fondata sulla presunta facoltà del contribuente di scegliere un sistema fiscale nazionale piuttosto che un altro, non vedo come tale giustificazione potrebbe essere invocata nella presente fattispecie. Né il sig. Feilen né sua madre hanno avuto la possibilità di trasferire dall'Austria alla Germania, o viceversa, la competenza fiscale di tassare l'una o l'altra delle successioni controverse. D'altra parte, nel caso di specie non vi è il minimo rischio che la Repubblica federale di Germania possa perdere una parte del proprio potere impositivo a vantaggio della Repubblica d'Austria.

82. D'altronde, la Corte ha spesse volte rifiutato di giustificare l'esigenza di salvaguardare la ripartizione equilibrata del potere impositivo allorché, come nel caso della sentenza Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), viene messo in discussione un unico sistema fiscale:

— ciò accadeva nella sentenza Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punto 59), in cui la Corte ha dichiarato che, «qualora uno Stato membro abbia scelto di non tassare le società beneficiarie stabilite nel suo territorio in relazione a redditi di tal tipo, esso non può invocare l'esigenza di garantire una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri per giustificare l'assoggettamento ad imposta delle società beneficiarie stabilite in un altro Stato membro» e altresì

36 — L'assenza della possibilità di scegliere tra diversi sistemi nazionali ha indotto la Corte a respingere la giustificazione basata su un'equilibrata ripartizione della potestà impositiva nella sentenza A (C-123/11, EU:C:2013:84, punti da 48 a 55).

nella sentenza Santander Asset Management SGIIC e a. (da C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, punto 48), in cui la Corte ha statuito che «uno Stato membro, allorché ha scelto di non assoggettare ad imposta gli OICVM residenti beneficiari di dividendi d'origine nazionale, non può invocare la necessità di garantire una ripartizione equilibrata della potestà impositiva tra gli Stati membri per giustificare l'assoggettamento ad imposta degli OICVM non residenti beneficiari di tali redditi» [37];

— nella sentenza Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punto 43), la Corte ha dichiarato che «[d]i per sé un argomento fondato sulla ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri non può dunque giustificare che uno Stato membro rifiuti sistematicamente di accordare un vantaggio fiscale ad una società controllante residente in quanto quest'ultima ha sviluppato un'attività economica transnazionale non idonea, nell'immediato, a generare entrate fiscali a beneficio di tale Stato»;

— lo stesso ragionamento si ritrova nella sentenza Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punto 29), in cui la Corte afferma che «tale differenza di trattamento riguarda solo i dividendi in entrata, ricevuti dalle società controllanti residenti, di modo che viene in rilievo la sovranità fiscale *di un unico Stato membro*» (il corsivo è mio).

83. Alla luce di tale giurisprudenza, che non ha accolto l'argomento basato sull'esigenza di salvaguardare una ripartizione equilibrata del potere impositivo a giustificazione di una misura fiscale restrittiva, non vi è ragione di accettare tale argomento nella fattispecie, in cui è in discussione solo il sistema fiscale tedesco, completamente estraneo alla prima successione e applicabile solamente alla seconda.

84. Tuttavia, in un'altra parte della giurisprudenza e, in particolare, nelle sentenze Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) e Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) la Corte, pur non avendo accolto la giustificazione in parola, sembra averle dato una definizione di più ampia portata, come «il mantenimento della simmetria tra il diritto di tassare gli utili e la possibilità di dedurre le perdite» (sentenza Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punto 24), espressione che è stata poi ripresa nella sentenza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punti 32 e seguenti).

85. Sulla base di tale accezione ampliata, che non esige più una facoltà in capo al contribuente «di optare» per un sistema fiscale o per un altro, si potrebbe anche asserire, in relazione al caso presente, che, in quanto la Repubblica federale di Germania non aveva la competenza fiscale per tassare la prima successione, essa non ha alcun obbligo di tenere conto della prima imposizione nell'ambito della seconda acquisizione mortis causa. Ritengo tuttavia più coerente collocare un simile ragionamento all'interno dell'esame relativo alla comparabilità delle situazioni, come ho rilevato in precedenza, prima di procedere all'esame dei motivi di giustificazione.

86. Si può ancora sottolineare che, nel 2004, quando la madre era coerede dell'eredità della figlia, e nel 2007, quando il ricorrente ha ereditato dalla madre, le disposizioni della Convenzione del 4 ottobre 1954 tra la Repubblica federale di Germania e la Repubblica d'Austria diretta ad evitare la doppia imposizione nel settore dell'imposta sulle successioni erano ancora applicabili. In detta Convenzione, i due Stati membri si erano messi d'accordo su un'adeguata ripartizione dei rispettivi diritti d'imposizione. Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, di tale Convenzione, il diritto di tassare una successione apparteneva allo Stato membro in cui era domiciliato il de cuius al momento del decesso, nei limiti in cui l'eredità non comprendesse beni immobili o il patrimonio di un'impresa.

37 — V., inoltre, sentenze Commissione/Belgio (C-387/11, EU:C:2012:670, punti da 76 a 79) e Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punto 99).

87. Pertanto è la Repubblica d'Austria che aveva il diritto di tassare l'acquisizione, da parte della madre, dell'eredità della figlia, dato che quest'ultima risiedeva in Austria al momento del decesso, avvenuto nel 2004, mentre la Repubblica federale di Germania aveva il diritto di tassare l'acquisizione dell'eredità della madre, dato che quest'ultima risiedeva in Germania nel 2007. Siffatta ripartizione precisa e appropriata del potere impositivo sarebbe messa in discussione qualora la Repubblica federale di Germania fosse tenuta a rinunciare parzialmente al proprio diritto di imposizione in relazione alla seconda operazione di acquisizione avvenuta nel 2007 e, di conseguenza, se dovesse ridurre l'imposta sulle successioni per il motivo che la Repubblica d'Austria aveva esercitato il proprio diritto di imposizione sulla successione della figlia, nel 2004.

88. Ciò detto, viene da chiedersi se sia proprio una ripartizione «equilibrata» del potere impositivo ciò che la Repubblica federale di Germania sta cercando, o non sia piuttosto l'applicazione pura e semplice della ripartizione (in generale) della competenza fiscale tra la Repubblica federale di Germania e la Repubblica d'Austria che interviene in qualche modo a monte dell'esercizio della competenza fiscale. A riprova di ciò si ricorda, d'altronde, che la ripartizione della competenza fiscale può essere operata sulla base di criteri di collegamento, come la cittadinanza o la residenza, che normalmente possono generare discriminazioni o restrizioni (v. sentenza Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

89. In conclusione, sebbene effettivamente nella presente fattispecie siano applicabili, da parte della Repubblica federale di Germania e della Repubblica d'Austria, le disposizioni sulla ripartizione della competenza fiscale convenute da entrambi i paesi, non ritengo che sia necessario parlare di ripartizione (equilibrata) del potere impositivo per poter concludere che la normativa (tedesca) in discussione nel procedimento principale non è incompatibile con il diritto dell'Unione.

V – **Conclusione**

90. Per le suesposte ragioni, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale sottoposta dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) nel seguente modo:

La libera circolazione dei capitali sancita dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, in combinato disposto con l'articolo 65 TFUE, non osta a una normativa di uno Stato membro la quale, in caso di acquisizione mortis causa da parte di persone rientranti in una determinata classe d'imposta, disponga una riduzione dell'imposta sulle successioni, laddove l'eredità contenga un patrimonio già acquisito da persone di detta classe negli ultimi dieci anni prima dell'acquisizione e, per tale precedente acquisizione, sia stata liquidata un'imposta sulle successioni nello Stato membro, mentre esclude una riduzione dell'imposta qualora la precedente acquisizione abbia dato luogo a una riscossione dell'imposta sulle successioni in un altro Stato membro.

38 — Il punto 71 della sentenza F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) conferma tale ragionamento nei seguenti termini, «poiché la Repubblica d'Austria aveva rinunciato, in tali convenzioni, ad esercitare il proprio potere impositivo sulle donazioni a persone residenti in tali due altri Stati membri, essa non può invocare la ripartizione equilibrata del potere impositivo al fine di assoggettare le fondazioni che erogano una donazione a tali persone ad un'imposta specifica, in base al motivo che dette persone non sono soggette alla sua autorità tributaria. Detto Stato membro ha pertanto liberamente accettato la ripartizione del potere impositivo così come risulta dalla stessa stipula delle convenzioni contro la doppia imposizione dallo stesso concluse, rispettivamente, con il Regno del Belgio e con la Repubblica federale di Germania».