SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

15 ottobre 2009 *

Nel procedimento C-35/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Finanzgericht Baden-Württemberg (Germania) con decisione 22 gennaio 2008, pervenuta in cancelleria il 31 gennaio 2008, nella causa

Grundstücksgemeinschaft Busley e Cibrian Fernandez

contro

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. J. N. Cunha Rodrigues, presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Terza Sezione, dalla sig.ra P. Lindh, dai sigg. A. Rosas, U. Lõhmus (relatore) e A. Ó Caoimh, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston
cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 26 marzo 2009,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Grundstücksgemeinschaft Busley e Cibrian Fernandez, dall'avv. R. Busley, Rechtsanwalt;

— per il Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, dal sig. H. Henzler, in qualità di agente;

— per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e W. Mölls, in qualità di agenti;

— per l'Autorità di sorveglianza AELS, dal sig. P. Bjørgan nonché dalla sig.ra L. Armati, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 18 CE e 56 CE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la sig.ra Busley e il sig. Cibrian Fernandez, a titolo della loro comunione ereditaria, al Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (autorità tributaria di Stoccarda competente per le società con sede a Stoccarda; in prosieguo: il «Finanzamt») in ordine alla loro comunione ereditaria, per quanto riguarda il trattamento fiscale per gli anni 1997-2003, accordato da quest'ultimo ai redditi di un'abitazione unifamiliare situata in Spagna che essi avevano ereditato dai loro genitori.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

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

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

4 Tra i movimenti di capitali elencati nell'allegato I della direttiva 88/361 figurano, al titolo XI di detto allegato, i movimenti di capitali a carattere personale, tra cui le successioni e i legati.

La normativa nazionale

5 L'art. 2 a, n. 1, della legge relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz), nella versione in vigore negli anni 1997-2003 (in prosieguo. l'«EStG»), dispone che talune categorie di redditi negativi di fonte estera possono essere compensati solo con redditi positivi dello stesso tipo e provenienti dallo stesso Stato di detti redditi negativi. Qualora questi ultimi non possano essere in tal modo compensati, essi vengono dedotti dai redditi positivi dello stesso tipo, che il soggetto passivo percepisce nel corso dei periodi d'imposta successivi, provenienti dallo stesso Stato. La deduzione è ammessa soltanto qualora non sia stato possibile prendere in considerazione i redditi negativi nei periodi d'imposta precedenti. Tra dette categorie figurano, al punto 6, lett. a), della

prima frase del primo paragrafo, i redditi negativi derivanti da locazione o affitto di beni immobili o di universalità di beni, qualora siano situati in un altro Stato.

6 L'art. 7, n. 4, prima frase, dell'EStG prevede, al suo punto 1, a titolo di deduzioni per ammortamento fino ad ammortamento completo, la deduzione annua del 3 % del costo d'acquisto o di costruzione dei fabbricati facenti parte del patrimonio aziendale, non destinati ad uso abitativo e per i quali la domanda di licenza edilizia sia stata inoltrata successivamente al 31 marzo 1985. Il punto 2 della stessa frase enuncia le quote di ammortamento annuo per i fabbricati che non soddisfano queste condizioni e, in particolare, la deduzione annua del 2 % del costo d'acquisto o di costruzione di quelli che sono stati ultimati successivamente al 31 dicembre 1924.

7 In deroga alle disposizioni del suddetto art. 7, n. 4, è possibile, a norma dell'art. 7, n. 5, prima frase, dell'EStG, applicare un ammortamento decrescente ai fabbricati situati nel territorio nazionale edificati dal soggetto passivo o acquistati da quest'ultimo entro la fine dell'anno del loro completamento. Ai sensi del punto 3, lett. a), di questa frase, possono essere dedotti a tale titolo, per i fabbricati di cui all'art. 7, n. 4, prima frase, punto 2, dell'EStG, costruiti dal soggetto passivo in base ad una domanda di licenza edilizia presentata successivamente al 28 febbraio 1989 e anteriormente al 1° gennaio 1996, ovvero acquistati in forza di un contratto vincolante validamente concluso successivamente al 28 febbraio 1989 e anteriormente al 1° gennaio 1996, se destinati ad uso abitativo, le seguenti percentuali del costo di acquisto o di costruzione dei fabbricati:

— per l'anno del completamento e i tre anni successivi, il 7 % per ciascun anno;

— per i sei anni seguenti, il 5 % per ciascun anno;

— per i sei anni seguenti, il 2 % per ciascun anno;

— per i ventiquattro anni seguenti, l'1,25 % per ciascun anno.

Causa principale e questioni pregiudiziali

8 I ricorrenti nella causa principale, fratello e sorella, sono cittadini spagnoli residenti in Germania fin dalla nascita. Negli anni 1997-2003 essi hanno percepito redditi da lavoro subordinato ed erano soggetti integralmente all'imposta su tali redditi in Germania.

9 Nel 1990 i genitori dei ricorrenti, anch'essi cittadini spagnoli, hanno avviato la costruzione di un'abitazione unifamiliare in Spagna, che è stata completata nel 1993. La madre e il padre dei ricorrenti sono deceduti rispettivamente nel 1995 e nel 1996. Al momento dell'apertura della successione, nel novembre del 1996, i ricorrenti nella causa principale sono divenuti proprietari di tale abitazione mediante comunione ereditaria («Erbengemeinschaft»), ma non vi hanno mai abitato. Detta abitazione è stata data in locazione a partire dal 1º gennaio 2001 ed è stata venduta nel 2006.

10 Nelle dichiarazioni dei redditi presentate presso il Finanzamt per gli anni 1997-2003, per quanto riguarda l'abitazione di cui trattasi, essi hanno chiesto, da una parte, l'applicazione dell'ammortamento decrescente previsto dall'art. 7, n. 5, dell'EStG e, dall'altra, la disapplicazione della compensazione limitata delle perdite ai sensi dell'art. 2 a, n. 1, prima frase, punto 6, dell'EStG. Il Finanzamt ha respinto tali domande e ha applicato quest'ultima disposizione nonché l'ammortamento ordinario (o lineare) di cui all'art. 7, n. 4, dell'EStG in quanto l'abitazione di cui trattasi non era situata sul territorio nazionale.

11 Poiché il Finanzamt non ha preso alcuna decisione sulle opposizioni tempestivamente proposte contro la sua decisione di rigetto, i ricorrenti nella causa principale hanno esperito un ricorso dinanzi al giudice del rinvio argomentando che il trattamento fiscale dei redditi derivanti dalla loro abitazione spagnola viola gli artt. 39 CE e 43 CE.

12 Il giudice del rinvio ritiene che il ricorso intentato dai ricorrenti nella causa principale non possa essere accolto in base al diritto interno in quanto l'abitazione in esame non è situata in Germania. Tuttavia, esso nutre dubbi circa la compatibilità con l'art. 56 CE degli artt. 2 a, n. 1, prima frase, punto 6, lett. a), e 7, n. 5, dell'EStG e precisa che, qualora la Corte dichiari che il Trattato CE osti a disposizioni nazionali come queste ultime, occorrerà accogliere tale ricorso.

13 In tale contesto il Finanzgericht Baden-Württemberg ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) a) Se sia in contrasto con l'art. 56 CE la circostanza che una persona fisica [integralmente] soggetta ad imposizione in Germania non possa, in sede di determinazione dell'imposta sul reddito in Germania, dedurre perdite derivanti da locazione e affitto di un immobile situato in un altro Stato membro [dell'Unione europea] nell'anno in cui tali perdite si sono verificate, contrariamente a quanto avviene in caso di perdite derivanti da un immobile situato nel territorio nazionale.

b) Se, a tale proposito, sia rilevante la circostanza che la suddetta persona fisica abbia essa stessa effettuato l'investimento immobiliare, o se si debba ritenere sussistente una violazione del diritto comunitario anche qualora la persona fisica sia divenuta proprietaria dell'immobile situato nell'altro Stato membro in seguito a successione mortis causa.

2) Se sia contraria all'art. 56 CE la circostanza che una persona fisica [integralmente] soggetta ad imposizione in Germania possa applicare, in sede di determinazione dei redditi derivanti da locazione e affitto di un immobile situato in un altro Stato membro [dell'Unione europea], soltanto l'ammortamento ordinario, mentre invece per gli immobili situati nel territorio nazionale essa potrebbe applicare l'ammortamento decrescente più elevato.

3) In caso di soluzione negativa delle questioni sub 1) e 2), se le disposizioni nazionali controverse siano contrarie al principio di libera circolazione di cui all'art. 18 CE».

14 All'udienza, i ricorrenti hanno indicato alla Corte che il Finanzamt aveva inviato loro una comunicazione in cui accoglieva la loro domanda per quanto riguarda la presa in considerazione delle perdite provenienti dalla locazione della loro abitazione in Spagna, che costituisce l'oggetto della prima questione pregiudiziale. Tuttavia, poiché il giudice del rinvio non ha informato la Corte che esso ritirava tale questione, occorre risolvere quest'ultima.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e seconda questione

15 Con la sua prima e seconda questione, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'art. 56 CE osti alla normativa di uno Stato membro, relativa all'imposta sul reddito, che subordina il diritto delle persone fisiche residenti e integralmente soggette all'imposta di beneficiare tanto della deduzione dalla base imponibile di perdite provenienti dalla locazione e dall'affitto di un immobile nell'anno del loro verificarsi quanto dell'applicazione di un ammortamento decrescente

in sede di determinazione dei redditi provenienti da un tale bene, a condizione che quest'ultimo sia situato nel territorio del suddetto Stato membro.

16 Il giudice del rinvio mira anche a sapere se l'art. 56 CE si applichi ad una situazione, come quella della controversia principale, in cui gli interessati sono divenuti proprietari del bene di cui trattasi tramite successione.

17 A tal proposito, secondo giurisprudenza costante, in assenza di definizione, nell'ambito del Trattato, della nozione di «movimenti di capitali» ai sensi dell'art. 56, n. 1, CE, la nomenclatura che costituisce l'allegato I della direttiva 88/361 conserva un valore indicativo, benché questa sia stata adottata sulla base degli artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CEE (divenuti artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CE, abrogati dal Trattato di Amsterdam), tenuto conto del fatto che, conformemente al terzo comma dell'introduzione di tale allegato, la nomenclatura che essa contiene non è limitativa della nozione di movimenti di capitali (v., in particolare, sentenze 14 settembre 2006, causa C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Racc. pag. I-8203, punto 22 e giurisprudenza ivi citata, nonché 12 febbraio 2009, causa C-67/08, Block, Racc. pag. I-883, punto 19).

18 La Corte, rammentando in particolare che le successioni, consistenti nella trasmissione a una o più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta, sono regolate dal titolo XI dell'allegato I della direttiva 88/361, rubricato «Movimenti di capitali a carattere personale», ha dichiarato che le successioni, ivi comprese quelle che riguardano beni immobili, costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'art. 56 CE, ad eccezione dei casi in cui gli elementi che le costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro (v., in particolare, sentenze 23 febbraio 2006, causa C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Racc. pag. I-1957, punti 40-42; 11 settembre 2008, causa C-43/07, Arens-Sikken, Racc. pag. I-6887, punto 30; 27 gennaio 2009, causa C-318/07, Persche, Racc. pag. I-359, punti 26 e 27, nonché Block, cit., punto 20).

19 Una situazione in cui persone fisiche residenti in Germania e integralmente soggette ad imposizione in tale Stato membro ereditano un'abitazione in Spagna rientra, di

conseguenza, nell'ambito di applicazione dell'art. 56 CE. Pertanto, non è necessario esaminare l'applicabilità degli artt. 39 CE e 43 CE, invocati dai ricorrenti nella causa principale.

20 Per quanto riguarda l'esistenza di restrizioni ai movimenti di capitali, di cui all'art. 56, n. 1, CE, occorre rammentare che le misure vietate da tale disposizione comprendono quelle che sono idonee a dissuadere i non residenti dal fare investimenti in uno Stato membro o a dissuadere i residenti di detto Stato membro dal farne in altri Stati (v. sentenze 25 gennaio 2007, causa C-370/05, Festersen, Racc. pag. I-1129, punto 24; 18 dicembre 2007, causa C-101/05, A, Racc. pag. I-11531, punto 40, nonché 22 gennaio 2009, causa C-377/07, STEKO Industriemontage, Racc. pag. I-299, punto 23).

21 Possono essere considerate come costituenti restrizioni del genere non soltanto misure nazionali idonee a impedire o a limitare l'acquisizione di un bene immobile situato in un altro Stato membro, ma anche quelle idonee a dissuadere il mantenimento di un tale bene (v., per analogia, sentenza STEKO Industriemontage, cit., punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

22 Dalla decisione di rinvio emerge che, in primo luogo, al fine di determinare la base imponibile dell'imposta sul reddito di un soggetto passivo in Germania, le perdite subite sui redditi provenienti, segnatamente, dalla locazione di un immobile situato in Germania possono essere prese integralmente in considerazione nell'anno in cui si sono verificate. Per contro, a norma dell'art. 2 a, n. 1, prima frase, punto 6, lett. a), dell'EStG, le perdite derivanti dalla locazione di un immobile situato al di fuori del territorio nazionale possono essere dedotte soltanto dai successivi redditi positivi derivanti dalla locazione del medesimo bene.

23 In secondo luogo, ai sensi dell'art. 7, n. 5, dell'EStG, in Germania un soggetto passivo può applicare un ammortamento decrescente, alle condizioni previste da tale disposizione, per un immobile situato nel territorio nazionale. Nei primi anni, tale ammortamento può condurre ad un importo nettamente più elevato delle perdite

derivanti da locazione e, conseguentemente, ad un onere fiscale nettamente meno elevato, per detto soggetto passivo, di quelli risultanti dall'ammortamento ordinario previsto dall'art. 7, n. 4, prima frase, punto 2, dell'EStG, unico ammortamento applicabile agli immobili contemplati da tale disposizione se sono situati al fuori del territorio tedesco.

24 Certamente, i redditi negativi derivanti, per un soggetto passivo residente in Germania, da un immobile dato in locazione in un altro Stato membro potrebbero infine essere presi in considerazione in Germania qualora tale bene producesse successivamente redditi positivi. Peraltro, come rilevato dal Finanzamt, l'applicazione di un ammortamento decrescente produce unicamente l'effetto di porre in essere un differimento di imposta mediante un anticipo di ammortamenti.

25 Rimane nondimeno il fatto che, anche ammesso che detto soggetto passivo detenga un tale bene per un periodo sufficiente per imputare tutte le perdite ai redditi positivi successivi nonché per ammortizzare completamente il costo di acquisto o di costruzione di tale bene, egli non può, contrariamente a un soggetto passivo residente in Germania che ha investito in un bene immobile in tale Stato membro, beneficiare né della considerazione immediata di queste perdite né di una quota di ammortamento iniziale più elevata e risulta quindi privato di un vantaggio di cassa, come sottolineato dalla Commissione delle Comunità europee (v., per analogia, sentenze 12 dicembre 2006, causa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Racc. pag. I-11753, punti 84 e 153, nonché 29 marzo 2007, causa C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Racc. pag. I-2647, punto 29).

26 Ne consegue che la situazione fiscale di una persona fisica residente e integralmente soggetta ad imposizione in Germania la quale, al pari dei ricorrenti nella causa principale, dispone di un bene immobile in un altro Stato membro è meno favorevole di quanto lo sarebbe se il medesimo bene fosse situato in Germania.

27 Tale svantaggio fiscale può dissuadere una siffatta persona tanto dal procedere a un investimento in un bene immobile situato in un altro Stato membro quanto dal serbare

un siffatto bene di cui è proprietaria. Ne consegue che misure nazionali come quelle in esame nella causa principale costituiscono restrizioni ai movimenti di capitali vietate, in linea di principio, dall'art. 56 CE.

28 Va esaminato, tuttavia, se dette restrizioni siano giustificate, come sostenuto dal Finanzamt e dal governo tedesco, sicché potrebbero essere ammesse qualora siano idonee a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non eccedano quanto necessario per il suo raggiungimento (v., in tal senso, sentenze 11 ottobre 2007, causa C-451/05, ELISA, Racc. pag. I-8251, punto 79; 17 gennaio 2008, causa C-152/05, Commissione/Germania, Racc. pag. I-39, punto 26, nonché 10 febbraio 2009, causa C-110/05, Commissione/Italia, Racc. pag. I-519, punto 59).

29 Per quanto attiene all'art. 2 a, n. 1, prima frase, punto 6, lett. a), dell'EStG, il Finanzamt fa valere che tale disposizione è conforme al principio di territorialità quale riconosciuto dalla Corte al punto 22 della sentenza 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer (Racc. pag. I-2471).

30 Tuttavia, tale principio, che ha la funzione di introdurre, nell'applicazione del diritto comunitario, la necessità di tener conto dei limiti delle competenze fiscali degli Stati membri, non osta alla presa in considerazione, da parte di una persona integralmente soggetta ad imposizione in uno Stato membro, dei redditi negativi derivanti da un immobile situato in altro Stato (v., per analogia, sentenza Rewe Zentralfinanz, cit., punto 69). Di conseguenza, non può essere considerata come attuazione del principio di territorialità la suddetta disposizione, ai sensi della quale i ricorrenti nella causa principale, integralmente soggetti ad imposizione in Germania, non possono prendere in considerazione le perdite derivanti dalla loro abitazione monofamiliare situata in Spagna.

31 Per quanto riguarda l'art. 7, n. 5, dell'EStG, il Finanzamt nonché il governo tedesco sostengono che il punto 3, lett. a), della prima frase del medesimo paragrafo ha lo scopo di incentivare la costruzione di alloggi destinati ad uso locativo al fine di soddisfare il fabbisogno di siffatti alloggi da parte della popolazione tedesca. A loro giudizio, tale obiettivo assume un carattere sociopolitico e costituisce un motivo imperativo di interesse generale. In risposta ai quesiti posti dalla Corte all'udienza, il suddetto governo ha parimenti precisato che soltanto gli alloggi destinati alla locazione possono

beneficiare dell'ammortamento decrescente previsto da tale disposizione, adottata in risposta ad una penuria generalizzata di tale tipo di alloggio in Germania.

32 A tale proposito, anche ammesso che l'obiettivo sopra citato sia tale da giustificare una restrizione alla libera circolazione dei capitali, non sembra che una siffatta misura nazionale, la quale opera una netta distinzione a seconda che gli alloggi ad uso locativo siano situati o meno nel territorio nazionale, sia idonea a garantire il suo conseguimento. Infatti, come rilevato dai ricorrenti nella causa principale e dalla Commissione all'udienza, anziché essere mirato alle località in cui la penuria di alloggi risulta particolarmente marcata, l'art. 7, n. 5, prima frase, punto 3, lett. a), dell'EStG prescinde dai fabbisogni diversi da una regione all'altra della Germania. Inoltre, qualsiasi categoria di alloggio ad uso locativo, dal più semplice al più lussuoso, può formare oggetto di un ammortamento decrescente. Atteso quanto precede, non si può presumere che gli investitori privati, mossi principalmente da considerazioni finanziarie, rispondano all'asserito obiettivo sociopolitico della disposizione in parola.

33 Le questioni prima e seconda vanno dunque risolte nel senso che l'art. 56 CE osta alla normativa di uno Stato membro relativa all'imposta sul reddito che subordina il diritto delle persone fisiche, residenti e integralmente soggette ad imposizione, di beneficiare tanto della deduzione dalla base imponibile delle perdite derivanti dalla locazione e dall'affitto di un bene immobile nell'anno del loro verificarsi quanto dell'applicazione di un ammortamento decrescente in sede di determinazione dei redditi derivanti da un tale bene alla condizione che quest'ultimo sia situato nel territorio di tale Stato membro.

Sulla terza questione

34 In considerazione della risposta fornita alle prime due questioni, non è necessario rispondere alla terza questione.

Sulle spese

35 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:

L'art. 56 CE osta alla normativa di uno Stato membro relativa all'imposta sul reddito che subordina il diritto delle persone fisiche, residenti e integralmente soggette ad imposizione, di beneficiare tanto della deduzione dalla base imponibile delle perdite derivanti dalla locazione e dall'affitto di un bene immobile nell'anno del loro verificarsi quanto dell'applicazione di un ammortamento decrescente in sede di determinazione dei redditi derivanti da un tale bene alla condizione che quest'ultimo sia situato nel territorio di tale Stato membro.

Firme