CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
YVES BOT
presentate il 9 dicembre 2010[1]

1. La presente causa pregiudiziale verte, ancora una volta, sulla valutazione della conformità con il diritto comunitario di una normativa tributaria di uno Stato membro che riserva il beneficio di un vantaggio fiscale ai contribuenti residenti.

2. Si tratta della normativa tedesca in virtù della quale solo i contribuenti residenti hanno il diritto di dedurre dai loro redditi imponibili la rendita dovuta a un familiare in seguito al trasferimento della proprietà di un immobile, mediante cessione o per via ereditaria anticipata. In forza di tale normativa, un contribuente non residente, che percepisca in Germania i canoni di un tale immobile, qualora questi rappresentino soltanto una minima parte dei suoi redditi complessivi, non ha il diritto di dedurre tale rendita dai suoi redditi da locazione imponibili in detto Stato.

3. Le autorità tributarie tedesche ritengono, in effetti, che la detta rendita debba essere considerata non tanto come spesa direttamente connessa ai canoni percepiti in Germania, quanto piuttosto come un onere personale, che deve essere preso in considerazione nel calcolo delle imposte dovute dal contribuente all'interno del proprio Stato membro di residenza.

4. Nelle presenti conclusioni comincerò con l'indicare che, nelle circostanze della causa principale, la conformità della normativa di cui trattasi con il diritto comunitario deve essere valutata alla luce della libera circolazione dei capitali. Successivamente, esporrò in seguito i motivi per cui, a mio avviso, una rendita dovuta a un familiare in seguito al trasferimento della proprietà di un immobile, quando ha come fatto generatore tale trasferimento di proprietà, debba essere considerata come spesa direttamente connessa ai canoni prodotti da tale immobile, cosicché, per quanto riguarda tale rendita, i contribuenti non residenti si trovano in una situazione paragonabile a quella dei contribuenti residenti.

5. Ne dedurrò che la normativa in oggetto implicherebbe una discriminazione indiretta che, in assenza di giustificazione, la rende contraria alla libera circolazione dei capitali.

1 — Lingua originale: il francese.

I — Contesto normativo

6. Ai sensi dell'art. 56, n. 1, CE, sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri.

7. L'art. 58, n. 1, lett. a), CE dispone che le disposizioni dell'art. 56 CE 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.

8. Ai sensi dell'art. 58, n. 3, CE, occorre tuttavia che tali disposizioni non costituiscano un mezzo di discriminazione arbitraria né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'art. 56 CE.

II — Fatti della causa principale e normativa nazionale

9. Il ricorrente, cittadino tedesco, è residente in Belgio e svolge attività lavorativa dipendente in tale Stato membro. Nell'anno 2002 egli percepiva, a titolo di tale attività, un reddito lordo pari a EUR 67 679,03.

10. Nel 1992 e nel 2002 il ricorrente acquistava dai suoi genitori o riceveva da questi ultimi a titolo di eredità anticipata, in piena proprietà o in comproprietà con suo fratello, vari beni immobili; a seguito di tali cessioni, il ricorrente e suo fratello dovevano entrambi corrispondere, a decorrere dal 1º dicembre 2002, una rendita mensile pari a EUR 1 000.

11. Tali operazioni sono presentate dal Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunale delle finanze del Land della Bassa Sassonia) (Germania) come segue:

«[il ricorrente] comprava dai genitori con rogito notarile del 27 aprile 1992 il bene immobile sito in Hameln, Wilhelmplatz 7, gravato da una riserva di usufrutto in favore dei genitori. Con un ulteriore contratto del 2 dicembre 2002 venivano ceduti altri beni immobili dalla madre al ricorrente e al fratello di quest'ultimo, Hermann, nel contesto della successione anticipata. La particella catastale situata a Hameln, in Pyrmonter Str. 28, veniva trasferita al fratello del ricorrente. Veniva concordato un impegno a titolo di rendita pari a EUR 1 000 mensili. Il 1º novembre 2002 venivano trasferiti proprietà e oneri. Il fratello del ricorrente era comproprietario dei beni immobili siti in Pötzen, Dorfe e Höxter 1, 1 A. Sempre il 1º novembre 2002 il ricorrente acquistava la quota di suo fratello. I diritti di usufrutto della madre sui diversi beni immobili, sussistenti sino a quel momento, venivano trasformati in una rendita, per cui il ricorrente — come il fratello — è tenuto a

corrispondere alla madre una rendita mensile di EUR 1 000 a partire dal 1º dicembre 2002».

12. Nel 2002 il ricorrente percepiva, dalla locazione di tali immobili, redditi da locazione pari a EUR 2 785 e EUR 749,50. Nell'ambito dell'assoggettamento ad imposta dei redditi da locazione in Germania, la rendita di EUR 1 000 a carico del ricorrente non veniva dedotta.

13. In forza del diritto tedesco applicabile, tale rendita sarebbe deducibile in quanto spesa straordinaria, ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 1a, della legge sull'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz) [2]. Tuttavia, in applicazione dell'art. 50, primo comma, quarto periodo, dell'EStG, tale deduzione non si applica ai contribuenti con obbligo fiscale limitato nella Repubblica federale di Germania, ossia i contribuenti non residenti.

14. Il giudice del rinvio precisa che:

«Il ricorrente ha la sua residenza esclusiva in Belgio. Egli è quindi soggetto all'obbligo fiscale limitato in Germania per i soli redditi ivi conseguiti. Di tali redditi fanno parte, ai sensi dell'art. 49, primo comma, n. 6, dell'EStG, redditi da locazione ed affitto sia della comunione immobiliare sia del bene immobile di proprietà esclusiva del ricorrente, sito in Wilhelmplatz 7. Diversamente da quanto previsto per i contribuenti soggetti ad un obbligo fiscale illimitato, ai sensi dell'art. 50, primo comma, quarto periodo, dell'EStG la rendita non può essere dedotta dal reddito come spesa straordinaria ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 1a, dell'EStG (…)».

15. Il governo tedesco ha inoltre precisato i seguenti punti.

16. L'art. 50, primo comma, primo e quarto periodo, dell'EStG dispone quanto segue:

«I soggetti parzialmente assoggettati ad imposta possono dedurre gli oneri di gestione (art. 4, nn. 4-8) o le spese professionali (art. 9) soltanto qualora presentino un nesso economico con i redditi percepiti nel territorio nazionale. (...) Le altre disposizioni dell'art. 34 e gli artt. 9a, 10, 10a, 10c, 16, quarto comma, 20, quarto comma, 24a, 32, 32a, sesto comma, 33, 33a, 33b e 33c non si applicano».

17. I costi operativi sono definiti all'art. 4, quarto comma, dell'EStG come «costi generati dall'utilizzo». Le spese professionali sono, ai termini dell'art. 9, primo comma, primo periodo, dell'EStG, i «costi sostenuti

2 — BGBl. 2002 I, pag. 4245, in prosieguo: l'«EStG».

per acquistare, salvaguardare e conservare i redditi».

18. Le spese straordinarie sono definite all'art. 10, primo comma, n. 1a, dell'EStG:

«Sono spese straordinarie, sempreché non si tratti di oneri di gestione o di spese professionali, i seguenti oneri:

(…)

1a. le rendite e gli oneri permanenti fondati su obblighi specifici che non presentano un nesso economico con i redditi irrilevanti ai fini dell'assoggettamento ad imposta; (…)».

19. Le rendite alimentari (rendite o oneri periodici) sono prestazioni ricorrenti connesse alla cessione di uno o più beni a titolo di eredità anticipata (cessione patrimoniale). Le prestazioni non sono il corrispettivo di una cessione né spese di acquisto, bensì, eventualmente, spese straordinarie ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 1a, dell'EStG.

20. Nell'ambito di tale operazione il cessionario deve, secondo la volontà delle parti, essere beneficiario almeno in parte di un atto di disposizione a titolo gratuito (donazione). La rendita o l'onere periodico deve essere stabilito in funzione delle necessità alimentari del cedente.

21. Con riguardo alle cessioni tra parenti, si presume che, fino a prova contraria, le prestazioni ripetute siano fissate a prescindere dal valore del bene esclusivamente in funzione delle esigenze alimentari del beneficiario e della capacità economica generale del debitore. I familiari rappresentano la tipica figura di «solidarietà alimentare» richiesta su tale punto.

22. Il Bundesfinanzhof (Corte federale delle finanze) ha qualificato la cessione a fronte di rendite alimentari come segue:

«In diritto civile, il contratto di cessione è una convenzione con la quale, in considerazione di una futura successione, un genitore cede il proprio patrimonio, in particolare un'impresa o un immobile di proprietà, a uno o più eredi familiari riservandosi (…) mezzi di sussistenza sufficienti. La particolarità del contratto di cessione risiede nel fatto che consente alla generazione successiva di approfittare, prima dell'apertura della successione, di un'unità economica che le permette, almeno in parte, di provvedere al proprio sostentamento materiale, pur assicurando, almeno in parte, la sussistenza del cedente attingendo dal patrimonio ceduto. Se il contratto di cessione coincide con una donazione, esso sarà distinto da una convenzione nella quale sono assunti obblighi di versare una pensione a titolo

sinallagmatico (BFHE 161, 317, 326f, BStBl. II 1990, 8472, lett. C. II. 1.a)».

23. Dalla giurisprudenza del Bundesfinanzhof risulta peraltro che le rendite alimentari oggettivamente connesse a una cessione sono da classificare come spese straordinarie (art. 10, primo comma, n. 1a, dell'EStG) e come remunerazioni periodiche (art. 22, n. 1, dell'EstG) quando il cedente si riserva, sotto forma di rendite alimentari, in realtà redditi del suo bene che devono ormai essere prodotti dal cessionario del bene. Tali prestazioni si distinguono dalle semplici pensioni alimentari di cui all'art. 12, primo comma, dell'EStG, in quanto sono considerate redditi riservati del patrimonio. Le rendite alimentari, non essendo una controprestazione del cessionario, non devono essere fissate in funzione del valore del patrimonio trasmesso (BFHE 161, 317, 328f, BStBl. II 1990, 8472, lett. C. II. 1.c).

III — Il rinvio pregiudiziale

24. Il giudice del rinvio si chiede se la disparità di trattamento così operata dal diritto nazionale tra contribuenti residenti e non residenti sia conforme al diritto comunitario. Esso osserva che l'obbligo di versare una rendita costituisce un onere che grava sia sui redditi del ricorrente sia su quelli di suo fratello, contribuente residente, nella misura in cui entrambi sono allo stesso modo tenuti, per motivi fiscali, a dichiarare i redditi loro derivanti dagli immobili situati in Germania.

25. Il Niedersächsisches Finanzgericht ha pertanto deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli artt. [63 TFUE] e [18 TFUE] ostino al divieto, per un familiare parzialmente assoggettato ad imposta nel territorio della Repubblica federale di Germania, di dedurre rendite, a titolo di spese straordinarie, dai suoi redditi derivanti da beni immobili, diversamente da quanto previsto per il contribuente integralmente assoggettato ad imposta».

IV — Analisi

A — *Sulla ricevibilità della domanda di decisione pregiudiziale*

26. Il governo tedesco contesta la ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale. Secondo tale governo, da una parte, il giudice del rinvio non avrebbe sufficientemente definito l'ambito di fatto relativamente alle modalità di cessione immobiliare al ricorrente, alla

soppressione dei diritti di usufrutto esistenti e al versamento della rendita mensile. Dall'altra parte, non avrebbe fornito indicazioni sufficienti relativamente al contenuto e all'interpretazione della normativa nazionale sulle spese straordinarie e a ciò che le distingue dai costi operativi e dalle spese professionali.

27. Non condivido le obiezioni del governo tedesco.

28. Come è stato ricordato da tale governo, secondo una costante giurisprudenza, è vero che l'esigenza di giungere ad un'interpretazione del diritto comunitario che sia utile per il giudice nazionale impone che quest'ultimo definisca l'ambito di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate o che esso spieghi almeno le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate. È altresì indubbio che le informazioni fornite nelle decisioni di rinvio debbano non solo consentire alla Corte di dare risposte utili, ma anche dare ai governi degli Stati membri nonché alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni conformemente all'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea. Di conseguenza, spetta alla Corte vigilare affinché tale possibilità sia salvaguardata, tenuto conto del fatto che, a norma della citata disposizione, agli interessati vengono notificati solo i provvedimenti di rinvio [3].

29. È altresì vero che la decisione di rinvio non fornisce indicazioni molto dettagliate sulle condizioni nelle quali le cessioni immobiliari si sono realizzate e su come i diritti di usufrutto sono stati convertiti in rendita mensile. Anche la presentazione del diritto nazionale è meno dettagliata di quella fornita dal governo tedesco nelle proprie osservazioni scritte.

30. Ritengo, tuttavia, che le indicazioni contenute nella decisione di rinvio sul quadro di fatto e di diritto della controversia principale siano sufficienti sia a consentire alle parti che hanno il diritto di intervenire nel presente procedimento di far conoscere le loro osservazioni alla Corte sia a consentire a quest'ultima di dare al giudice richiedente una risposta utile alla soluzione di tale controversia.

31. Infatti, tali indicazioni consentono di comprendere che la normativa nazionale di cui trattasi riserva ai contribuenti residenti il vantaggio consistente nel diritto di dedurre dai loro redditi imponibili una rendita dovuta a un genitore a seguito del trasferimento di un immobile tramite cessione o anticipo di eredità. Dalla descrizione dei fatti si deduce che l'importo della rendita controversa non corrisponde al valore economico dell'immobile ceduto o donato. Risulta infine che la soluzione

3 — Sentenze 21 settembre 1999, causa C-67/96, Albany (Racc. pag. I-5751, punti 39 e 40), e 16 dicembre 2004, causa C-293/03, My (Racc. pag. I-12013, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).

della controversia di cui è investito il giudice del rinvio verte sulla questione se una siffatta disparità di trattamento tra un contribuente residente e un contribuente non residente sia conforme al diritto comunitario.

32. Inoltre, occorre altresì sottolineare che, oltre al ricorrente e al governo tedesco, anche il governo francese e la Commissione europea hanno depositato osservazioni scritte, il cui contenuto attesta che tali parti intervenienti sono state messe nelle condizioni di comprendere il contesto di fatto e di diritto della causa principale.

33. Ritengo quindi che la domanda pregiudiziale in esame, malgrado le imprecisioni, debba essere dichiarata ricevibile.

B — *Nel merito*

34. Il giudice del rinvio si interroga sulla questione se la normativa di cui trattasi sia conforme agli artt. 56 CE e 12 CE. Chiede, in sostanza, se detti articoli debbano essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro in virtù della quale un figlio soggetto ad un obbligo fiscale limitato nel territorio di tale Stato, che, in seguito al trasferimento della proprietà di immobili, versa ai propri genitori una rendita, non può dedurre tale rendita dai redditi derivanti dalla locazione di tali immobili laddove, invece, tale possibilità sussiste in favore di un contribuente soggetto ad un obbligo fiscale illimitato.

35. In via preliminare, dimostrerò che la conformità di tale normativa con il diritto comunitario può essere valutata solo alla luce delle disposizioni del Trattato CE relative alla libera circolazione dei capitali. Successivamente, esporrò i motivi per cui una tale normativa costituisce, a mio avviso, una restrizione contraria a tale libertà di circolazione.

1. La libertà di circolazione applicabile

36. Si deve ricordare, in limine, che se è vero che, allo stato attuale, gli Stati membri hanno conservato le competenze nel settore dell'imposizione fiscale diretta, secondo consolidata giurisprudenza essi devono cionondimeno esercitare tali competenze nel rispetto degli impegni che hanno assunto nell'ambito della Comunità europea e, in particolare, dei

principi e delle libertà di circolazione sanciti dal Trattato [4].

37. Per quanto riguarda l'applicazione, nella presente causa, dell'art. 12 CE, che enuncia come principio generale il divieto di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità, dalla giurisprudenza risulta che tale articolo non è destinato ad applicarsi autonomamente se non in circostanze disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non preveda specifici divieti di discriminazione [5].

38. Orbene, l'art. 56 CE, menzionato anche dal giudice del rinvio nella sua questione pregiudiziale e che vieta le discriminazioni nell'ambito specifico dei movimenti di capitali, deve essere applicato nella causa principale. Dalla giurisprudenza emerge, infatti, che una normativa di uno Stato membro relativa alla tassazione dei redditi da locazione percepiti da un contribuente non residente rientra nell'ambito della libera circolazione dei capitali [6].

39. Tale giurisprudenza si fonda sul fatto che gli investimenti immobiliari sono annoverati fra i movimenti di capitali indicati nella nomenclatura di cui all'allegato I della direttiva 88/361/CEE del Consiglio [7], che conserva un valore indicativo al fine di determinare l'ambito di applicazione dell'art. 56 CE [8]. L'acquisto da parte del ricorrente, che risiede in Belgio, di immobili situati in Germania costituisce quindi un movimento di capitali [9].

40. Dalla detta nomenclatura e dalla giurisprudenza risulta altresì che anche il trasferimento della proprietà di un immobile tramite successione o donazione a un cittadino dell'Unione che risiede in un altro Stato membro costituisce un movimento di capitali [10]. Da tale giurisprudenza si deduce logicamente che il trasferimento della proprietà di immobili per successione anticipata, laddove questa, come nel caso di specie, presenta un elemento di estraneità, dato dalla residenza del beneficiario in uno Stato membro diverso da quello in cui si trovano tali immobili, rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 56 CE.

4 — Sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225, punto 21), nonché 18 dicembre 2007, causa C-101/05, A (Racc. pag. I-11531, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

5 — Sentenza 11 ottobre 2007, causa C-443/06, Hollmann (Racc. pag. I-8491, punto 28 e giurisprudenza citata).

6 — Sentenza 14 settembre 2006, causa C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Racc. pag. I-8203, punto 24).

7 — Direttiva 24 giugno 1988, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato [articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam] (GU L 178, pag. 5).

8 — V., sentenze 6 dicembre 2007, cause riunite C-463/04 e C-464/04, Federconsumatori e a. (Racc. pag. I-10419, punto 20), e 11 settembre 2008, causa C-11/07, Eckelkamp e a. (Racc. pag. I-6845, punto 38).

9 — Sentenza 11 dicembre 2003, causa C-364/01, Barbier (Racc. pag. I-15013, punto 58).

10 — V., riguardo a una successione, sentenze 23 febbraio 2006, causa C-513/03, van Hilten-van der Heijden (Racc. pag. I-1957, punto 42), e 17 gennaio 2008, causa C-256/06, Jäger (Racc. pag. I-123, punti 25-27). V., con riferimento a una donazione, sentenza 27 gennaio 2009, causa C-318/07, Persche (Racc. pag. I-359, punto 27).

41. Di conseguenza, così come condiviso da tutte le parti intervenienti, tale articolo si applica alla presente causa e propongo alla Corte di limitare alla sua interpretazione l'esame della questione sottopostale.

2. L'esistenza di una restrizione non giustificata

42. La questione che si trova al centro della presente causa verte sulla questione se la rendita dovuta dal ricorrente debba essere considerata come spesa direttamente connessa ai canoni di locazione che egli percepisce in Germania o se, invece, essa debba essere analizzata come onere personale.

43. In effetti, tale questione si pone per il fatto che gli artt. 56-58 CE vietano a uno Stato membro di prevedere una disparità di trattamento fra contribuenti residenti e non residenti quando tali due categorie di contribuenti si trovano nella medesima situazione.

44. Orbene, come ha ricordato il governo francese, nel settore dell'imposizione fiscale diretta è ammesso che i contribuenti residenti e non residenti si trovino, in linea di principio, in situazioni diverse [11]. Così, il reddito percepito da un contribuente non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza. Inoltre, lo Stato membro nel quale tale contribuente risiede è quello più indicato sia a conoscere la sua situazione personale e familiare sia a determinare la sua capacità contributiva. Un contribuente non residente non è pertanto legittimato, in linea di principio, a contestare allo Stato membro nel quale percepisce solo una piccola parte dei propri redditi il fatto che questo rifiuti di concedergli un vantaggio fiscale derivante dalla sua situazione personale e familiare, come la deduzione di una pensione alimentare di cui è debitore, in quanto tale obbligo incombe allo Stato membro nel quale egli risiede [12].

45. In forza di una giurisprudenza costante, l'obbligo di prendere in considerazione la situazione personale e familiare di un contribuente non residente grava sullo Stato membro di origine dei redditi solo quando tale contribuente trae la totalità o la quasi totalità delle sue risorse imponibili all'interno di tale Stato [13].

46. Nella presente causa è pacifico che i canoni di locazione percepiti dal ricorrente in Germania costituiscono solo una piccola parte dei suoi redditi imponibili, in quanto, secondo le indicazioni fornite dal giudice del rinvio, egli ha percepito oltre il 90 % delle sue risorse in Belgio, dove risiede. Ne consegue che, se la rendita controversa deve essere

11 — Sentenze Schumacker, cit. (punto 31), e 18 marzo 2010, causa C-440/08, Gielen (Racc. pag. I-2323, punto 43).

12 — Sentenze Schumacker, cit. (punto 32), e 12 dicembre 2002, causa C-385/00, de Groot (Racc. pag. I-11819, punti 99-102).

13 — Sentenze Schumacker, cit. (punto 36), e 16 ottobre 2008, causa C-527/06, Renneberg (Racc. pag. I-7735, punto 61).

considerata come un onere personale, assimilabile a una pensione alimentare, il ricorrente non può contestare all'autorità fiscale tedesca il fatto che non gli permetta di dedurla dai suoi redditi da locazione imponibili in Germania.

47. Tuttavia, il ricorrente è legittimato a chiedere una siffatta deduzione se tale rendita può essere considerata come spesa direttamente connessa ai detti canoni di locazione. Dalla giurisprudenza risulta infatti che, riguardo a tali spese, i contribuenti residenti e non residenti si trovano in situazioni analoghe e devono pertanto essere trattati in modo identico [14].

48. I governi tedesco e francese sostengono che tale giurisprudenza non sia applicabile alla rendita controversa per i motivi sintetizzati come segue.

49. Il governo tedesco fa valere che il proprio diritto nazionale mette in atto il criterio del nesso diretto. Infatti, in virtù dell'art. 50, primo comma, primo periodo, dell'EStG, un soggetto con obbligo fiscale limitato avrebbe il diritto di dedurre sia i costi operativi, ossia i costi generati dall'utilizzo, sia le spese professionali, ossia i costi sostenuti per acquistare, salvaguardare e conservare i redditi.

50. Orbene, nella presente causa sarebbe pacifico che la rendita di cui trattasi non costituisce una spesa professionale, bensì una spesa straordinaria ai sensi dell'art. 10 dell'EStG. Infatti, tale rendita non costituirebbe il corrispettivo dell'acquisto di immobili. L'importo sarebbe stato fissato indipendentemente dal valore di questi ultimi, secondo le necessità alimentari del beneficiario e la generale capacità economica contributiva del debitore. Essa risulterebbe da un accordo preso in ambito familiare. Dalla decisione di rinvio risulterebbe inoltre che la madre del ricorrente desiderava cedere i suoi immobili intendendo assicurare la presa in considerazione delle proprie necessità alimentari.

51. Il governo tedesco ne deduce che, nella fattispecie, non sussiste alcun nesso diretto tra i redditi da locazione percepiti dal sig. Schröder e la rendita che egli è tenuto a versare a sua madre, in quanto tale rendita non è inscindibile da tali redditi, ai sensi del punto 25 della citata sentenza Centro Equestre da Lezíria Grande.

52. Esso fa inoltre valere che, al punto 22 della citata sentenza Conijn, la Corte ha sì dichiarato che le spese di consulenza fiscale, anch'esse qualificate come spese straordinarie ai sensi dell'art. 10 dell'EStG, erano

14 — Sentenze 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse (Racc. pag. I-5933, punto 27); 6 luglio 2006, causa C-346/04, Conijn (Racc. pag. I-6137, punti 20-24), nonché 15 febbraio 2007, causa C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande (Racc. pag. I-1425, punti 23-25).

direttamente connesse al conseguimento di redditi imponibili a titolo di un assoggettamento parziale all'imposta. Tuttavia, nella causa che ha dato origine a quella sentenza, sarebbe esistito al riguardo un nesso talmente necessario per cui tali spese dovevano quasi inevitabilmente essere sostenute per raccogliere tali redditi e costituivano spese professionali, più che spese straordinarie. Al contrario, la rendita controversa nella causa principale non sarebbe la conseguenza caratterizzante o giuridica del conseguimento dei redditi da locazione, ma poggerebbe sui legami familiari del sig. Schröder.

53. Anche il governo francese contesta l'esistenza di un nesso diretto tra la rendita pagata dal ricorrente e i redditi da locazione di quest'ultimo.

54. Esso sostiene che, tenuto conto dell'oggetto e del contenuto dell'art. 10, primo comma, n. 1a, dell'EStG, una rendita che rientra nell'ambito di applicazione di tale disposizione non può essere considerata come il corrispettivo economico diretto della rinuncia da parte della madre del ricorrente all'usufrutto sui beni immobili affittati. Il governo francese sottolinea inoltre che l'importo della rendita pagata dal ricorrente non è in correlazione diretta con quello dei suoi redditi da locazione. Secondo tale governo, non sussiste alcun nesso economico diretto tra l'importo della rendita pagata dal ricorrente e i redditi da locazione percepiti, in quanto tali beni avrebbero potuto non produrre tali redditi o produrne per un importo molto elevato, indipendentemente dall'importo della detta rendita.

55. Non condivido la tesi di questi governi. Come la Commissione, ritengo che la rendita pagata dal ricorrente a sua madre in seguito al trasferimento della proprietà di vari immobili situati in Germania possa considerarsi direttamente connessa ai canoni di locazione prodotti da tali immobili, e ciò per i seguenti motivi.

56. Dall'esame delle sentenze citate dalle parti nelle loro osservazioni scritte emerge che la Corte ha ammesso l'esistenza di un nesso diretto tra i redditi e le spese di un contribuente non residente nelle circostanze che seguono.

57. Nella citata sentenza Gerritse si trattava di spese professionali sostenute da un musicista, cittadino olandese, nell'ambito di una prestazione effettuata presso un'emittente radiofonica in Germania e tassata in tale Stato membro. La Corte ha constatato che tali spese professionali sono «direttamente connesse all'attività che ha generato i redditi imponibili in Germania, cosicché i residenti e i non residenti sono, sotto questo profilo, posti in una situazione analoga» [15].

58. Nella citata sentenza Conijn la Corte ha esteso tale analisi alle spese di consulenza

15 — Punto 27 di detta sentenza.

fiscale sostenute da un contribuente non residente in Germania per la compilazione della dichiarazione dei redditi percepiti in tale Stato membro. Essa ha rilevato che l'obbligo di redigere tale dichiarazione discende dal fatto che egli percepisce redditi nel detto Stato membro e ne ha dedotto che tali spese sono direttamente connesse ai redditi tassati in Germania, di modo che gravano alla stessa maniera sui redditi di tutti i contribuenti, residenti e non [16]. La Corte ha aggiunto che i contribuenti residenti e quelli non residenti versano in una situazione comparabile con riferimento alla complessità del diritto tributario nazionale e che il diritto a deduzione che mira a compensare le spese di consulenza fiscale, riconosciuto ai contribuenti residenti, deve potersi perciò applicare anche ai contribuenti non residenti a loro volta confrontati alla complessità del sistema tributario nazionale [17].

59. Infine, nella citata sentenza Centro Equestre da Lezíria Grande la Corte ha precisato che per «spese professionali direttamente connesse ai redditi percepiti nello Stato membro in cui l'attività viene esercitata» occorre intendere le spese che presentano un nesso economico diretto con la prestazione che ha dato luogo all'imposizione in tale Stato e che sono pertanto inscindibili da essa, come le spese di viaggio e di pernottamento, a prescindere dal luogo e dal momento in cui sono state assunte [18].

16 — Punto 22 di detta sentenza.
17 — Ibidem (punto 23).
18 — Punto 25 di detta sentenza.

60. Alla luce di tale giurisprudenza, ritengo che il criterio determinante al fine di sapere se una spesa debba essere considerata come onere personale o piuttosto come spesa direttamente connessa ai redditi imponibili sia il fatto generatore di tale spesa. Occorre considerare quest'ultima come spesa direttamente connessa a tali redditi quando ha come fatto generatore l'attività che ha permesso di ottenere i detti redditi e non la situazione personale del contribuente.

61. Nella presente causa, come sottolineato dalla Commissione, il ricorrente ha potuto ottenere i redditi da locazione solo grazie al trasferimento della proprietà degli immobili in oggetto e tale trasferimento è potuto avvenire solo in contropartita del pagamento della rendita di cui trattasi.

62. Certo, l'importo di tale rendita, come risulta dal fascicolo, non corrisponde al valore economico degli immobili trasferiti. Come osservato dal governo tedesco, l'importo è stato fissato di comune accordo tra le parti nell'ambito familiare in funzione sia delle necessità del donatore sia della capacità economica del donatario. Tuttavia, tale circostanza non diminuisce assolutamente il carattere indispensabile dell'impegno di quest'ultimo a pagare la detta rendita al fine di ottenere la proprietà degli immobili dei suoi genitori e, di conseguenza, i canoni di locazione da essi prodotti.

63. Altrimenti detto, senza la rendita, il ricorrente non avrebbe potuto ottenere la proprietà degli immobili dati in locazione e, dunque, i redditi da locazione da questi prodotti.

64. Nella presente causa l'elemento determinante è dunque, a mio avviso, il fatto che la rendita in oggetto avesse come fatto generatore il trasferimento di proprietà degli immobili che producono i redditi da locazione imponibili in Germania, e non invece il solo dovere di assistenza dei figli nei confronti dei genitori. Poiché la rendita controversa ha come fatto generatore il trasferimento della proprietà di immobili dati in locazione, cosa che spetta al giudice nazionale verificare, ritengo che essa debba essere considerata come spesa direttamente connessa ai canoni prodotti da tali immobili.

65. A mio avviso, tale analisi non è contraddetta dal fatto che, a differenza delle spese professionali e di consulenza fiscale di cui alle citate sentenze Gerritse e Conijn, la rendita controversa sarebbe dovuta anche se il ricorrente non avesse affittato gli immobili e non percepisse quindi alcun reddito imponibile in Germania.

66. Ciò che conta, ritengo, è che i contribuenti non residenti, laddove percepiscano tali redditi da locazione, siano soggetti ad imposta come i contribuenti residenti e che, senza l'impegno di pagare una rendita al donatore degli immobili, non ne avrebbero potuto ricevere la proprietà e, pertanto, darli in locazione.

67. Ne consegue che, se la Corte condivide tale analisi, i contribuenti non residenti come il ricorrente si trovano, rispetto a una tale rendita, nella stessa situazione dei contribuenti residenti. Riservando la possibilità di dedurre tale rendita dai redditi tassati in Germania soltanto ai contribuenti residenti, la normativa nazionale appare pertanto contraria all'art. 56 CE.

68. Inoltre, il governo tedesco non presenta alcuna giustificazione per tale disparità di trattamento.

69. Propongo pertanto di risolvere la questione posta dal giudice del rinvio dichiarando che l'art. 56 CE deve essere interpretato nel senso che una normativa di uno Stato membro, in virtù della quale un figlio soggetto ad un obbligo fiscale limitato nel territorio di tale Stato, che versa ai propri genitori una rendita in seguito al trasferimento della proprietà di immobili, mediante cessione o per via ereditaria anticipata, non può, diversamente da un contribuente residente, dedurre tale rendita dai redditi derivanti dalla locazione di tali immobili, è contraria alle disposizioni di tale articolo, in quanto tale rendita ha come fatto generatore detto trasferimento di proprietà.

V — Conclusione

70. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere nei termini seguenti la questione sottopostale dal Niedersächsisches Finanzgericht:

«L'art. 56 CE deve essere interpretato nel senso che una normativa di uno Stato membro, in virtù della quale un figlio soggetto ad un obbligo fiscale limitato nel territorio di tale Stato, che versa ai propri genitori una rendita in seguito al trasferimento della proprietà di immobili, mediante cessione o per via ereditaria anticipata, non può, diversamente da un contribuente residente, dedurre tale rendita dai redditi derivanti dalla locazione di tali immobili, è contraria alle disposizioni di tale articolo, in quanto tale rendita ha come fatto generatore detto trasferimento di proprietà».