Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JEAN RICHARD DE LA TOUR
presentate il 16 settembre 2021 [1]

Causa C-394/20

XY
contro
Finanzamt V

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania)]

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione dei capitali – Articoli 63 e 65 TFUE – Imposta di successione – Normativa nazionale in materia di imposte di successione – Differenza di trattamento tra residenti e non residenti – Tassazione limitata – Patrimonio immobiliare nazionale – Deduzione fiscale proporzionale per i non residenti – Restrizione – Assenza – Normativa nazionale che per i non residenti non prevede la deduzione delle quote di legittima come passività – Assenza di nesso economico con il patrimonio soggetto a tassazione – Restrizione – Giustificazione – Assenza»

I. Premessa

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

2. Tale domanda è stata presentata dal Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania) nell'ambito di una controversia tra XY e il Finanzamt V (Ufficio delle imposte V, Germania) [2] in merito al calcolo dell'imposta di successione su beni immobili situati in Germania.

3. Le questioni sottoposte alla Corte si collocano nel solco di precedenti decisioni della stessa in materia di imposta sulle successioni, relative alla libera circolazione dei capitali garantita dal Trattato. Esse offrono alla Corte l'occasione di esaminare, alla luce dei principi da essa già sviluppati, una normativa nazionale che è stata parzialmente modificata per tener conto di tali principi. Il giudice del rinvio desidera sapere se, ed eventualmente in che misura, sia ammissibile, nell'ambito della potestà impositiva dello Stato membro interessato, una differenza di trattamento nella concessione di agevolazioni fiscali, costituite da deduzioni personali dell'imponibile o dalla

[1] Lingua originale: il francese.

[2] In prosieguo: il «Finanzamt».

deduzione come passività ereditarie di taluni elementi relativi alla successione, a seconda che la tassazione abbia come base l'intero patrimonio del de cuius o solo quello nazionale di tale Stato membro.

4. La presente nuova causa evidenzia che, nonostante l'evoluzione della giurisprudenza della Corte, permangono importanti, in assenza di un coordinamento delle norme tributarie nazionali, gli intrecci e le tensioni con i principi risultanti dal Trattato, in particolare quando uno Stato membro decide la tassazione del patrimonio mondiale di un soggetto residente a fini fiscali nel suo territorio, mentre la diffusione delle residenze e dei beni che cadono in successione è favorita dalla libera circolazione dei cittadini dell'Unione.

5. Esporrò le ragioni che mi inducono a ritenere che:

– non pregiudica la libera circolazione dei capitali garantita dal Trattato la normativa di uno Stato membro la quale prevede che, qualora né il de cuius né l'erede abbiano il domicilio fiscale in tale Stato al momento del decesso, l'erede benefici di una deduzione fiscale proporzionale sulla base imponibile, purché tale normativa non comporti una diminuzione del valore del patrimonio che gli è trasmesso, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, e

– costituisce, nella medesima situazione, una restrizione ai movimenti dei capitali, che non è giustificata da un motivo imperativo di interesse generale, l'esclusione prevista dalla suddetta normativa, in caso di tassazione limitata, della deduzione dall'attivo ereditario del valore delle quote di legittima a titolo di passività.

II. Contesto normativo

A. Diritto tedesco

6. L'Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulle successioni e donazioni), nella versione pubblicata il 27 febbraio 1997[3], come modificata da ultimo dall'articolo 4 del Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (legge sulla lotta all'evasione fiscale e recante modifica di altre disposizioni fiscali), del 23 giugno 2017[4], all'articolo 1, intitolato «Operazioni imponibili», prevede quanto segue:

«(1) Sono assoggettati all'imposta di successione (o all'imposta sulle donazioni)

1. i trasferimenti mortis causa;

2. le donazioni inter vivos;

(...)».

[3] BGB1. 1997 I, pag. 378.

[4] BGB1. 2017 I, pag. 1682; in prosieguo: l'«ErbStG».

7. L'articolo 2 dell'ErbStG, intitolato «Obbligo tributario personale», così dispone:

«(1) L'obbligo tributario sorge

1. per l'intero patrimonio, nei casi di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punti da 1 a 3, laddove il de cuius, al momento del suo decesso, o il donante, al momento di effettuare la donazione, o il beneficiario, alla data del fatto generatore dell'imposta (articolo 9), possiedano lo status di residenti (tassazione illimitata). Sono considerati residenti:

   a) le persone fisiche aventi il domicilio o la residenza abituale nel territorio nazionale;

   b) i cittadini tedeschi che non abbiano dimorato all'estero continuativamente per più di cinque anni, senza avere un domicilio in Germania;

(...)

3. in tutti gli altri casi, con riserva del paragrafo 3, per i beni devoluti costituenti patrimonio nazionale ai sensi dell'articolo 121 del Bewertungsgesetz [legge relativa alla valutazione dei beni] (tassazione limitata) (...)

(...)».

8. L'articolo 3 dell'ErbStG, intitolato «Trasmissione mortis causa», al suo punto 1 enuncia quanto segue:

«La trasmissione mortis causa riguarda

1. la trasmissione in via successoria (...), a mezzo di legato (...) o per rivendicazione di un diritto a quota di legittima (articoli 2303 e seguenti del Bürgerliches Gesetzbuch [codice civile, nella versione pubblicata il 2 gennaio 2002[5]; in prosieguo: il "BGB"]);

(...)».

9. L'articolo 10 dell'ErbStG, intitolato «Trasferimenti imponibili», così dispone:

(1) Viene considerato trasferimento imponibile l'arricchimento del beneficiario, salvo i casi di esenzione (...). Nei casi di cui all'articolo 3 viene considerato come arricchimento l'importo che risulta deducendo (…) dal valore dell'intero patrimonio devoluto, se soggetto a tassazione ai sensi della presente legge, le passività ereditarie deducibili ai sensi dei paragrafi da 3 a 9 (...).

(...)

(5) Sono deducibili dalla successione come passività ereditarie, salvo diverse indicazioni risultanti dai paragrafi da 6 a 9:

1. i debiti del de cuius (...);

[5] BGB1. 2002 I, pag. 42, e rettifiche in BGBl. 2002 I, pag. 2909, e BGBl. 2003 I, pag. 738.

2. le passività da legati, oneri testamentari e rivendicazioni di quote legittimarie nonché da azioni di riduzione;

(...)

(6) Non sono deducibili debiti e oneri economicamente connessi con beni patrimoniali che non sono soggetti a tassazione ai sensi della presente legge. Qualora la tassazione sia limitata a singoli beni patrimoniali [articolo 2, paragrafo 1, punto 3 (...)], sono deducibili unicamente debiti e oneri aventi un rapporto economico con gli stessi (...)».

10. L'articolo 15 dell'ErbStG, intitolato «Classi d'imposta», al suo paragrafo 1 prevede quanto segue:

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

Classe d'imposta I:

1. il coniuge e il partner;

2. i figli e i figli del coniuge,

(...)».

11. L'articolo 16 dell'ErbStG, intitolato «Deduzioni», così dispone:

«(1) Nei casi di tassazione illimitata (articolo 2, paragrafo 1, punto 1, e paragrafo 3) è esente da imposta il trasferimento di beni

1. al coniuge e al partner per un importo fino a EUR 500 000;

2. ai figli ai sensi della classe d'imposta I, punto 2, e ai figli dei figli defunti ai sensi della classe d'imposta I, punto 2, fino a EUR 400 000;

(...)

(2) Nei casi di assoggettamento parziale all'imposta (articolo 2, paragrafo 1, punto 3) l'importo della deduzione fiscale di cui al paragrafo 1 è ridotto di una determinata quota. Tale quota corrisponde al rapporto tra la somma dei valori dei beni acquisiti alla stessa data non soggetti a tassazione limitata e dei vantaggi patrimoniali parimenti non soggetti a tassazione limitata devoluti dalla stessa persona nell'arco di dieci anni, da un lato, e il valore del patrimonio complessivamente devoluto dalla stessa persona in detto periodo decennale, dall'altro. Il valore dei beni è quello che avevano alla data della rispettiva devoluzione».

12. L'articolo 121 della legge relativa alla valutazione dei beni, nella versione applicabile al procedimento principale, intitolato «Patrimonio nazionale», così dispone:

«Il patrimonio nazionale comprende:

1. il patrimonio agricolo e forestale nazionale;

2. il patrimonio immobiliare nazionale;

(...)».

13. L'articolo 2303 del BGB, intitolato «Legittimario; ammontare della quota di legittima», al suo paragrafo 1 prevede quanto segue:

«Un discendente del de cuius escluso dalla successione con una disposizione mortis causa può esigere la quota di legittima dall'erede. La quota di legittima consiste nella metà del valore della quota ereditaria legale».

14. L'articolo 2311 del BGB, intitolato «Valore della successione», enuncia:

«(1) Il calcolo della quota di legittima si fonda sulla consistenza e sul valore dell'eredità al momento dell'apertura della successione. (...)

(2) Ove necessario, il valore può essere determinato in base a stima. La stima eventualmente indicata dal de cuius non fa fede».

B. Diritto austriaco

15. L'articolo 756 dell'Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (codice civile; in prosieguo: l'«ABG»), nella versione applicabile al procedimento principale, così dispone:

«La quota di legittima è la quota del valore del patrimonio del de cuius spettante al legittimario».

16. L'articolo 759 dell'ABGB così recita:

«Quale quota di legittima spetta a ciascun legittimario la metà di quanto dovrebbe ricevere in base alla successione legittima».

17. L'articolo 761, paragrafo 1, dell'ABGB così recita:

«La quota di legittima va corrisposta in denaro. (...)».

18. Il governo tedesco ha precisato nelle sue osservazioni scritte che non esiste una convenzione bilaterale tra la Repubblica federale di Germania e la Repubblica d'Austria contro la doppia applicazione dell'imposta di successione [6].

[6] Secondo Watrin, C., «Droits de succession et de donation», *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruylant, Bruxelles, 2011, pagg. da 514 a 532, in particolare pag. 525, la convenzione austro-tedesca è stata annullata dopo la soppressione, da parte della Repubblica d'Austria, dell'imposta sulle successioni nel 2008. Per una visione d'insieme del diritto degli Stati membri in materia di tassazione delle successioni e delle donazioni nonché per un elenco degli Stati membri che non tassano le trasmissioni mortis causa, v. Weber-Frisch, N., e Duquenis-Djoua, R., «Domestic inheritance tax rules in EU Member States regarding cross-border successions», *ERA Forum*, Springer, Heidelberg, vol. 15, 2014, pagg. da 409 a 424, disponibile al seguente indirizzo Internet: https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027-014-0357-9.pdf, in particolare la tabella n. 1 di pag. 410. Al 1º gennaio 2021, in Germania erano in vigore sei convenzioni bilaterali riguardanti la tassazione delle successioni e delle donazioni; l'elenco del Bundesfinanzministerium (Ministero federale delle Finanze, Germania) è disponibile al seguente indirizzo Internet:
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v= 3 (pag. 7).

III. Procedimento principale e questioni pregiudiziali

19. La ricorrente nel procedimento principale, cittadina austriaca residente in Austria, è figlia di un cittadino della stessa nazionalità, deceduto il 12 agosto 2018 in tale Stato membro, nel quale risiedeva.

20. Il de cuius era proprietario di tre terreni edificati e di un terreno non edificato siti in Germania. Con testamento olografo egli nominava sua erede universale la ricorrente, mentre la moglie e il figlio avevano diritto solo alle quote di legittima.

21. In qualità di erede universale, la ricorrente si impegnava a versare alla madre e al fratello le somme, rispettivamente, di EUR 1 700 000 e di EUR 2 850 000, al fine di soddisfare i loro diritti alla legittima. Nella denuncia di successione presentata al Finanzamt, ella chiedeva di dedurre dal valore dell'eredità le passività risultanti dalle quote di legittima, come passività ereditarie, nella misura del 43%, per un totale di EUR 1 956 500. La ricorrente determinava tale importo calcolando il valore del patrimonio immobiliare soggetto all'imposta di successione tedesca in EUR 4 970 000, corrispondenti al 43% del valore dell'intera eredità di EUR 11 592 598,10. L'asse includeva, infatti, capitali e un bene immobile in Spagna, non assoggettati all'imposta di successione tedesca, per un valore stimato dalla ricorrente di EUR 6 622 598,10.

22. Il Finanzamt liquidava in EUR 642 333 l'imposta di successione dovuta dalla ricorrente sui beni immobili situati in Germania. La domanda di deduzione delle quote di legittima a titolo di passività ereditarie veniva respinta in forza dell'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, dell'ErbStG, considerando tali quote prive di rapporto economico con i beni ricompresi nell'asse. Inoltre, nel calcolo dell'imposta di successione, il Finanzamt applicava, anziché la deduzione fiscale di EUR 400 000 prevista, in linea di principio, per i figli del de cuius, ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 1, punto 2, dell'ErbStG, una deduzione dell'importo di EUR 171 489, al netto di un parziale pari a EUR 228 511, ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG.

23. Con il suo ricorso dinanzi al giudice del rinvio, la ricorrente chiede la riduzione dell'imposta di successione a EUR 227 181. A suo avviso, la deduzione di EUR 400 000 prevista dall'articolo 16, paragrafo 1, punto 2, dell'ErbStG le spetterebbe in toto, in quanto il paragrafo 2 di tale disposizione sarebbe contrario al diritto dell'Unione. Del pari le spetterebbe la denegata deduzione, a titolo di passività ereditarie, di almeno una parte degli importi da essa dovuti a titolo di quote di legittima, nella misura dell'importo da essa calcolato.

24. Il giudice del rinvio osserva che, poiché il de cuius e la ricorrente al momento del decesso del primo non erano domiciliati o residenti abituali in Germania, solo il patrimonio immobiliare nazionale è soggetto a imposta.

25. In tale caso di tassazione limitata, il giudice del rinvio dubita della conformità all'articolo 63, paragrafo 1, e all'articolo 65 TFUE, come interpretati dalla Corte, dell'articolo 16, paragrafo 2, nonché dell'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, dell'ErbStG.

26. In primo luogo, il giudice del rinvio osserva che tale articolo 16, paragrafo 2, è stato introdotto dal legislatore tedesco in risposta alla sentenza della Corte dell'8 giugno 2016, Hünnebeck[7]. Ricorda che, nelle sentenze del 17 ottobre 2013, Welte[8], e del 4 settembre 2014,

[7] C-479/14; in prosieguo: la «sentenza Hünnebeck», EU:C:2016:412.

[8] C-181/12; in prosieguo: la «sentenza Welte», EU:C:2013: 662, punto 61. Il giudice del rinvio fa altresì riferimento alle conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi nella causa Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, paragrafi 84 e segg.).

Commissione/Germania [9], la Corte ha dichiarato, per quanto riguarda le versioni precedenti di tale articolo 16, paragrafo 2, da un lato, che il trattamento sfavorevole per il beneficiario, derivante da una deduzione fiscale di soli EUR 2 000 nei casi di tassazione limitata, non può essere giustificato con la necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale tedesco. Dall'altro lato, la Corte ha dichiarato che non sussiste alcun motivo che giustifichi una differenza di trattamento tra i beneficiari di una successione a seconda dell'obbligo tributario illimitato o limitato collegato alla loro residenza.

27. In secondo luogo, il giudice del rinvio si interroga sulla differenza di trattamento tra residenti e non residenti in Germania derivante dall'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, dell'ErbStG. Precisa che, per effetto di tale disposizione, la ricorrente non può dedurre dalla successione, a titolo di passività ereditarie, le passività a suo carico rappresentate dalle quote di legittima spettanti alla madre e al fratello.

28. Peraltro, secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) [10], la condizione della sussistenza di un nesso economico ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 6, dell'ErbStG ai fini della deducibilità di debiti e oneri non è soddisfatta nel caso della quota di legittima. Tale conclusione sarebbe applicabile in relazione alle quote di legittima spettanti, nel caso di specie, in forza del diritto austriaco. A tal riguardo il giudice del rinvio richiama la giurisprudenza della Corte relativa in particolare al divieto, in materia di successioni, di operare una distinzione tra residenti e non residenti nelle disposizioni relative alla deducibilità limitata di passività [11].

29. In tale contesto, il Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 63, paragrafo 1, e 65 [TFUE] debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale di uno Stato membro relativa alla riscossione dell'imposta di successione la quale, con riguardo al calcolo dell'imposta, preveda che, nel caso di trasmissione mortis causa di un bene immobile situato nel territorio di tale Stato, qualora il de cuius e il beneficiario della successione al momento del decesso avessero il domicilio o la residenza abituale in un altro Stato membro, la deduzione fiscale applicabile alla base imponibile sia inferiore alla deduzione che sarebbe stata applicabile nel caso in cui almeno uno dei due, alla stessa data, avesse avuto il domicilio o la residenza abituale nel primo Stato membro.

2) Se gli articoli 63, paragrafo 1, e 65 [TFUE] debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale di uno Stato membro relativa alla riscossione dell'imposta di successione la quale, con riguardo al calcolo dell'imposta, preveda, nel caso di trasmissione mortis causa di un bene immobile situato nel territorio di tale Stato, qualora il de cuius e il beneficiario della successione al momento del decesso avessero il domicilio o la residenza abituale in un altro Stato membro, l'indeducibilità delle passività costituite dalle quote di legittima, mentre le medesime passività sarebbero interamente deducibili dal valore della

9 C-211/13, non pubblicata, EU:C:2014:2148, punti 49 e segg.

10 Il giudice del rinvio fa riferimento alla sentenza del 22 luglio 2015, n. II R 12/14.

11 Il giudice del rinvio cita le sentenze dell'11 dicembre 2003, Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punto 76); dell'11 settembre 2008, Eckelkamp e a. (C-11/07; in prosieguo: la «sentenza Eckelkamp e a.», EU:C:2008:489, punto 46), e dell'11 settembre 2008, Arens-Sikken (C-43/07; in prosieguo: la «sentenza Arens-Sikken», EU:C:2008:490, punto 38).

successione nel caso in cui almeno uno dei due, tra il de cuius e il beneficiario della successione, avesse avuto, alla data del decesso del de cuius, il domicilio o la residenza abituale nel primo Stato membro».

30. Hanno presentato osservazioni scritte i governi tedesco e spagnolo nonché la Commissione europea. All'udienza del 9 giugno 2021, le predette parti hanno altresì presentato osservazioni orali, così come la ricorrente.

IV. Analisi

31. La Corte è chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità con gli articoli 63, paragrafo 1, e 65 TFUE di talune disposizioni del diritto tributario tedesco in materia successoria relative agli effetti della mancanza di residenza in Germania del de cuius e del suo erede [12] sull'importo della deduzione fiscale personale che quest'ultimo può richiedere e sulla deducibilità delle passività ereditarie dovute a titolo di quote di legittima.

32. Dalle informazioni fornite alla Corte emerge che, nel diritto tributario tedesco, in caso di trasmissione mortis causa [13], l'obbligo tributario sorge per l'intero patrimonio devoluto, indipendentemente dallo Stato in cui questo è ubicato, qualora almeno uno tra il de cuius o l'erede abbia il domicilio o la residenza in Germania [14]. Si tratta di tassazione illimitata [15].

33. Qualora né il de cuius né l'erede siano domiciliati o residenti in Germania [16], l'obbligo tributario si applica ai beni facenti parte del patrimonio nazionale, segnatamente al patrimonio immobiliare. In questo caso si tratta di tassazione limitata [17].

34. L'imponibile (o base imponibile) comprende tutto il lascito mortis causa [18], dedotte le passività ereditarie deducibili [19], dopo le deduzioni personali [20]. Il sistema di tali eccettuazioni e deduzioni varia a seconda che il de cuius o l'erede soddisfino o meno la condizione di residente in Germania.

12 Nelle presenti conclusioni il termine «erede» è inteso in senso lato come il beneficiario dell'eredità o l'avente diritto.

13 V. paragrafo 6 delle presenti conclusioni.

14 Per motivi di semplificazione redazionale, per designare quanti soddisfano tale condizione è utilizzato, nelle presenti conclusioni, il termine «residenti». Sulla nozione ampia di residenza fiscale in diritto tedesco, v. Weiss, M., «The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act», *European taxation*, IBFD Journal Articles, Amsterdam, 2016, vol. 56, pagg. da 444 a 450, in particolare paragrafo 2.1.2, pag. 445.

15 V. paragrafo 7 delle presenti conclusioni. Riguardo all'analoga scelta tributaria di altri Stati membri, v. Weber-Frisch, N., e Duquenis-Djoua, R., op. cit., in particolare tabelle nn. 3 e 4, pag. 416.

16 Per motivi di semplificazione redazionale, per designare quanti soddisfano tale condizione è utilizzato, nelle presenti conclusioni, il termine «non residenti».

17 V. paragrafi 7 e 12 delle presenti conclusioni. Di conseguenza, tutti gli altri beni, in particolare i contanti e i depositi bancari, non sono soggetti a tassazione, quand'anche si trovino in Germania.

18 Per quanto riguarda le esenzioni, v. Weiss, M., op. cit., in particolare paragrafo 2.2, pag. 445, che elenca in particolare le condizioni in cui la trasmissione della casa di abitazione è totalmente esente da imposta. Si veda anche, per quanto riguarda l'esempio citato in udienza, il paragrafo 59 delle presenti conclusioni.

19 V. paragrafo 9 delle presenti conclusioni.

20 V. paragrafo 11 delle presenti conclusioni.

35. Altrettanto non vale per l'obbligo tributario. Esso varia in funzione dei legami di parentela tra i predetti, che determinano la classe d'imposta [21] da cui, a sua volta, dipende l'aliquota d'imposta, applicata in ragione dell'importo della base imponibile [22].

36. Dal momento che il giudice del rinvio si interroga sulle differenze di trattamento tra residenti e non residenti in materia di imposte di successione in quanto potrebbero costituire restrizioni ai movimenti di capitali, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, le successioni, consistenti nella trasmissione a una o a più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta, configurano 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 [23].

37. Nel caso di specie, è pacifico che la situazione di cui al procedimento principale rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE.

A. Sulla prima questione pregiudiziale

38. Con la sua prima questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se gli articoli 63, paragrafo 1, e 65 TFUE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa di uno Stato membro in materia di imposte di successione che prevede, in caso di tassazione limitata, una deduzione fiscale personale calcolata proporzionalmente alla quota del patrimonio soggetto all'imposta di successione di tale Stato membro rispetto all'intero patrimonio devoluto, mentre tale deduzione non è ridotta in caso di tassazione illimitata di tale patrimonio, quale è applicabile se almeno il de cuius o l'erede erano residenti nello Stato membro interessato al momento del decesso.

39. Come ricorda giustamente il giudice del rinvio, la Corte si è già pronunciata sulla compatibilità con la libera circolazione dei capitali della normativa tributaria tedesca che prevedeva per i non residenti, parzialmente assoggettati ad imposta, una deduzione fiscale di importo inferiore a quello di cui poteva beneficiare un erede in caso di tassazione illimitata [24].

21 V. paragrafo 10 delle presenti conclusioni.

22 V. articolo 19, paragrafo 1, dell'ErbStG. Questo articolo è disponibile al seguente indirizzo Internet: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__19.html. Per spiegazioni dettagliate sulla determinazione dell'aliquota d'imposta, v. Weiss, M., op. cit., in particolare paragrafo 2.2, pagg. 445 e 446. Nel caso di specie, trattandosi di un erede della classe d'imposta I (figlio), l'aliquota d'imposta oscilla tra il 7 e il 30%. V. altresì, per quanto riguarda la costanza di tale aliquota, applicabile anche al coniuge, la sentenza Welte (punto 5). Le aliquote d'imposta sono identiche, che l'erede sia residente o non residente.

23 V., in particolare, sentenza del 30 giugno 2016, Feilen (C-123/15; in prosieguo: la «sentenza Feilen», EU:C:2016:496, punto 16 e giurisprudenza ivi citata).

24 V. sentenze del 22 aprile 2010, Mattner (C-510/08; in prosieguo: la «sentenza Mattner», EU:C:2010:216), Welte e Hünnebeck. Nella causa che ha dato luogo alla sentenza Mattner, come in quelle oggetto delle sentenze Welte e Hünnebeck, l'importo della deduzione fissa in caso di tassazione limitata era nettamente inferiore a quello previsto in caso di tassazione illimitata (nella prima causa: EUR 1 100 invece di EUR 205 000 e nelle altre due: EUR 2 000 invece di EUR 400 000 o EUR 500 000). La sentenza Hünnebeck si riferisce ad un particolare meccanismo di tassazione (v. paragrafo 51 delle presenti conclusioni). Ai punti da 24 a 26 di tale sentenza, la Corte ha analizzato la modifica di tale normativa intervenuta a seguito delle sentenze Mattner e del 4 settembre 2014, Commissione/Germania (C-211/13, non pubblicata, EU:C:2014:2148). V. anche, per una sintesi della giurisprudenza della Corte in materia, van Vijfeijken, I., J.F.A., «One Inheritance, One Tax», *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Alphen-sur-le-Rhin, 2017, vol. 26, pagg. da 214 a 219, in particolare pag. 215.

40. La novità della presente domanda di pronuncia pregiudiziale deriva dal fatto che essa ha ad oggetto una normativa, applicabile alle successioni per le quali il fatto generatore dell'imposta è successivo al 24 giugno 2017 [25], in base alla quale, in caso di tassazione limitata, l'importo della deduzione è proporzionale alla quota del patrimonio immobiliare situato in Germania compreso nell'asse ereditario [26].

41. Ricordo che, nel caso di specie, la controversia verte sulla concessione di una deduzione pari a circa il 43% dell'importo previsto dall'articolo 16 dell'ErbStG, vale a dire una deduzione di EUR 171 489 anziché di EUR 400 000, che corrisponde alla quota rappresentata dal patrimonio immobiliare situato in Germania devoluto all'erede, residente in Austria, a seguito del decesso del padre, anch'egli residente in tale Stato membro [27].

42. Occorre pertanto esaminare se, come sostiene la Commissione, contrariamente al governo tedesco, la normativa nazionale di cui trattasi, che prevede una deduzione non più forfettaria come nelle cause precedenti, ma calcolata secondo la base imponibile, costituisca una restrizione alla libera circolazione dei capitali, vietata dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE [28].

1. Sulla sussistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 63 TFUE

43. Nella sentenza Welte, la Corte ha ritenuto che la normativa nazionale di cui trattavasi configurava una restrizione alla libera circolazione dei capitali [29] in quanto, facendo dipendere per l'immobile in questione l'applicazione di una deduzione dalla base imponibile dal luogo di residenza del de cuius e del beneficiario al momento del decesso, comportava che le successioni tra non residenti aventi ad oggetto un simile bene fossero soggette ad un *maggior onere fiscale* rispetto a quelle che coinvolgevano almeno un residente e aveva, pertanto, l'effetto di diminuire il valore della successione in causa [30].

44. In concreto, al sig. Yvon Welte, erede della moglie, spettava, in quanto persona parzialmente soggetta ad imposta, spettava la sola deduzione di un importo fisso di EUR 2 000 sulla successione. Per contro, se, al momento del decesso, la de cuius o egli stesso fossero stati residenti in Germania, il sig. Welte avrebbe beneficiato di una deduzione pari a EUR 500 000. Così, non avrebbe dovuto versare alcuna imposta di successione [31].

45. La Corte ha constatato che, in base alla normativa nazionale, la deduzione dalla base imponibile era *minore* di quella che sarebbe stata applicata se il de cuius o l'erede fossero stati residenti nel territorio tedesco al momento del decesso [32].

25 V. articolo 37, paragrafo 14, dell'ErbStG.

26 Nella causa che ha dato luogo alla sentenza Welte, il giudice del rinvio, al punto 16 della sua domanda di pronuncia pregiudiziale, aveva precisato quanto segue: «la riduzione della deduzione a soli EUR 2 000 ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG eccede quanto necessario per stabilire la parità di trattamento con i residenti. Nel caso in questione, il valore di EUR 329 200 dell'immobile situato a Düsseldorf, che è l'unico ad essere stato assoggettato ad imposta, corrisponde pur sempre a circa il 62% del valore dell'intero asse ereditario, ammontante a EUR 532 397,76. Ci si chiede pertanto se il fatto che non sia stato assoggettato ad imposta circa il 38% del valore dell'asse ereditario possa essere una ragione sufficiente per concedere, invece di una deduzione di EUR 500 000, una deduzione di soli EUR 2 000».

27 V. paragrafo 27 delle presenti conclusioni.

28 V. sentenza Feilen (punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

29 V. sentenza Welte (punto 26).

30 V. sentenza Welte (punto 25).

31 V. sentenza Welte (punto 12) e nota 26 delle presenti conclusioni.

32 V. sentenza Welte (punto 24).

46. La Corte si è pronunciata facendo riferimento a tre sue sentenze, emesse tra il 2008 e il 2011, relative a casi in cui i non residenti erano soggetti ad un onere fiscale maggiore di quello dei residenti, tale che il valore della successione avente ad oggetto un simile bene era minore che per i residenti [33].

47. Nella prima delle sentenze citate, vale a dire la sentenza Eckelkamp e a., la domanda di pronuncia pregiudiziale aveva per oggetto disposizioni nazionali che prevedevano che un bene immobile situato in Belgio fosse soggetto a un'imposta sul trasferimento più elevata rispetto alle imposte di successione che sarebbero state dovute se il dante causa alla successione fosse stato, al momento del decesso, residente in detto Stato membro [34]. Nel caso di specie, il pagamento dell'imposta sul trasferimento mortis causa della proprietà doveva avvenire con riferimento a tutti gli immobili appartenenti alla de cuius siti in Belgio, *senza che il suo debito nei confronti di uno degli eredi, che gravava sul bene in oggetto, potesse essere dedotto*, in quanto ella non risiedeva nel territorio belga al momento del decesso [35].

48. Nella seconda sentenza citata nella sentenza Welte, vale a dire la sentenza Mattner, la controversia riguardava la legislazione tedesca precedente a quella oggetto del procedimento principale. Essa prevedeva che *la deduzione dalla base imponibile fosse meno elevata* – qualora il donante e il donatario risiedessero in un altro Stato membro – rispetto a quella che sarebbe stata applicata se uno di essi avesse avuto la residenza nel territorio tedesco [36].

49. La terza sentenza cui fa riferimento la Corte nella sentenza Welte è la sentenza del 10 febbraio 2011, Missionswerk Werner Heukelbach [37]. Tale pronuncia riguarda una normativa nazionale che riservava la possibilità di beneficiare dell'aliquota ridotta delle imposte di successione agli enti senza scopo di lucro con sede operativa in Belgio o nello Stato membro nel quale il defunto risiedeva effettivamente o lavorava alla data del decesso, o anche in cui aveva effettivamente risieduto o lavorato in precedenza [38].

50. In tali anteriori decisioni, l'esistenza o la riduzione dell'agevolazione fiscale costituita dalla deducibilità di debiti, da una deduzione fiscale o da un'aliquota d'imposta ridotta dipendeva direttamente da una condizione di residenza nello Stato membro che fissava l'imposta di successione. Di conseguenza, nell'ipotesi in cui il valore della successione fosse stato identico per i residenti e per i non residenti, la base imponibile era evidentemente diversa, il che correlativamente riduceva l'arricchimento dei non residenti ed era tale da dissuadere gli investimenti nello Stato membro interessato, secondo la giurisprudenza della Corte [39].

33 V. sentenza Welte (punto 25).

34 V. sentenza Eckelkamp e a. (punti 45 e 46). Al punto 8 di tale sentenza si cita l'articolo 18 del codice del diritto delle successioni della Regione fiamminga, riguardante i non residenti, così formulato: «Il pagamento dell'imposta sul trasferimento mortis causa della proprietà deve avvenire con riferimento a tutti gli immobili di proprietà del de cuius o dello scomparso siti in Belgio, senza tenere conto di debiti e passività gravanti sull'eredità».

35 V. sentenza Eckelkamp e a. (punto 17). La Corte ha rilevato, al punto 61 di tale sentenza, che il calcolo delle imposte di successione e sul trasferimento era direttamente collegato al valore del bene immobile.

36 V. sentenza Mattner (punti 27 e 28, dove si fa riferimento, per analogia, ai punti 45 e 46 della sentenza Eckelkamp e a.). V., per quanto riguarda la normativa di cui trattasi, nota 24 delle presenti conclusioni. V., altresì, sentenza del 4 settembre 2014, Commissione/Germania (C-211/13, non pubblicata, EU:C:2014:2148, punti 40 e 43).

37 C-25/10, EU:C:2011:65.

38 V. sentenza del 10 febbraio 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, punto 23).

39 A tale riguardo potrebbe, tuttavia, dedursi dalle diverse circostanze di fatto alla base delle controversie nell'ambito delle quali sono state sottoposte alla Corte le domande di pronuncia pregiudiziale che le scelte patrimoniali dei danti causa non abbiano tenuto conto della fiscalità successoria.

51. Rilevo, peraltro, che le sentenze Hünnebeck e Feilen, pronunciate nel 2016 dopo la sentenza Welte, si basano sulla stessa logica. Nella prima di tali sentenze, la Corte ha dichiarato che «il fatto di basarsi su un periodo più lungo per il cumulo delle donazioni tra non residenti rispetto alle donazioni in cui sia parte almeno un residente può eventualmente comportare che la deduzione riguardi, per la prima categoria di donazioni, una base imponibile di maggiore entità rispetto alla seconda e che, quindi, tale prima categoria di donazioni sia soggetta ad un'imposta sulle donazioni più elevata di quella esigibile nell'ambito della seconda categoria di donazioni. Un simile meccanismo ha l'effetto di restringere i movimenti di capitali, giacché può diminuire il valore della donazione [del bene interessato]» [40].

52. Nella sentenza Feilen la Corte ha rilevato che la «normativa fa (...) dipendere il beneficio della riduzione dell'imposta sulle successioni dal luogo dei beni compresi nell'eredità al momento della precedente successione e dal luogo di residenza del defunto o del beneficiario all'epoca di tale precedente successione. Essa ha come conseguenza che un'eredità comprendente beni che erano situati in un altro Stato membro in occasione della precedente successione, in cui nessuna delle parti interessate risiedeva in Germania, è soggetta a un'imposta sulle successioni più elevata rispetto a quella riscossa in caso di successione comprendente soltanto beni ubicati in Germania al tempo di una precedente successione o comprendente beni situati in un altro Stato membro in occasione di una precedente successione di cui almeno una delle parti interessate risiedeva in Germania» [41].

53. Ebbene, dal momento che la normativa di cui trattasi nelle sentenze Mattner e Welte è stata modificata e stabilisce, in caso di tassazione limitata, che l'importo della deduzione dipende dal valore del patrimonio nazionale soggetto all'imposta di successione, occorre chiedersi se l'analisi effettuata dalla Corte in tali decisioni possa essere trasposta alla presente causa.

54. Ritengo di no. In primo luogo, rilevo che, a differenza delle cause che hanno dato luogo in particolare alle sentenze Welte e Feilen [42], il giudice del rinvio non ha fornito alla Corte elementi che consentano di ritenere che il valore della successione di cui trattasi sia ridotto rispetto a quello di una successione riguardante un de cuius o un erede residente in Germania.

55. In secondo luogo, a mio avviso, si deve tener conto del fatto che la normativa in questione non prevede più una riduzione fissa di importo nettamente inferiore per i non residenti rispetto a quello previsto per i residenti, da cui risulterebbe chiaramente un onere fiscale impari nella maggior parte dei trasferimenti successori [43]. Di conseguenza, dal mero tenore letterale dell'articolo 16 dell'ErbStG non si può più dedurre l'esistenza di una disparità di trattamento tra residenti e non residenti, salvo limitarsi a constatare che l'importo della deduzione concessa in funzione del vincolo di parentela è, in caso di tassazione illimitata, invariabile e indipendente dalla circostanza che il patrimonio sia situato esclusivamente in Germania e che un erede non

40 Sentenza Hünnebeck (punto 45). Al punto 41 di tale sentenza, la Corte ha precisato che «il meccanismo impositivo introdotto con l'adozione dell'articolo 2, paragrafo 3, dell'ErbStG, che consente al beneficiario di una donazione tra non residenti di fruire della deduzione più elevata prevista per il caso di donazioni che coinvolgano almeno un residente, è di applicazione facoltativa e (…) l'esercizio di detta opzione da parte del beneficiario non residente implica il cumulo, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta per la donazione interessata, di tutte le donazioni ricevute da tale donatario dalla stessa persona nel corso dei dieci anni precedenti e dei dieci anni successivi alla donazione stessa, mentre per le donazioni che coinvolgono almeno un residente vengono cumulate unicamente le donazioni avvenute nel corso di un periodo di dieci anni». V., altresì, nota 24 delle presenti conclusioni.

41 Sentenza Feilen (punto 21).

42 V. sentenze Welte (punto 12) e Feilen (punto 21 in fine).

43 V. nota 24 delle presenti conclusioni.

residente di un de cuius non residente non può mai pretendere una deduzione di importo identico a quella concessa quando almeno l'erede o il de cuius è residente, a prescindere dal luogo in cui si trovano gli altri beni oggetto della devoluzione ereditaria.

56. La modifica dell'articolo 16 dell'ErbStG giustifica, a mio avviso, che si verifichi quale sia la differenza finale dell'imposizione che può derivare dalla normativa di cui trattasi, considerata nel complesso dei suoi elementi, adottando un approccio economico [44] conforme all'obiettivo perseguito dal legislatore nazionale, vale a dire esentare in tutto o in parte dall'imposta sulle successioni l'asse ereditario soggetto alla potestà impositiva della Germania, in funzione del valore di quest'ultimo [45].

57. In altri termini, alla luce dei criteri adottati nella sentenza Welte e testé menzionati [46], nel caso di specie si deve verificare se, in concreto, considerato il metodo di calcolo dell'importo della deduzione personale nel caso di tassazione limitata, l'onere fiscale non sia equivalente a quello applicabile in situazioni analoghe [47].

58. A tal riguardo, i punti di vista delle parti divergono. La Commissione, che aveva dichiarato nelle sue osservazioni scritte molto generali che, «[a] prima vista, il fatto di concedere una deduzione fiscale calcolata proporzionalmente agli eredi non residenti costituisce (...) una restrizione alla libera circolazione dei capitali, in linea di principio vietata dall'articolo 63 TFUE», ha aderito, in udienza, alle conclusioni tratte dagli esempi che la ricorrente ha presentato oralmente.

59. Uno di tali esempi è il seguente: un contribuente integralmente assoggettato in quanto residente in Germania lascia in eredità un immobile da destinare alla locazione sito in Germania, di valore pari a EUR 400 000, e una casa per uso personale sita in Germania, di valore pari a EUR 500 000, a sua figlia che continua ad abitarla. L'asse ereditario è pari a EUR 900 000. Secondo il diritto tedesco delle successioni, la casa unifamiliare è esente fino a EUR 500 000. Sulla restante base imponibile, pari a EUR 400 000, si applica la deduzione fiscale di EUR 400 000 concessa alla figlia. Quest'ultima non sarà pertanto assoggettata a imposta. La ricorrente ha confrontato tale situazione con quella di un contribuente parzialmente assoggettato residente nei Paesi Bassi. Egli lascia alla figlia, anch'essa residente nei Paesi Bassi, un immobile da destinare a locazione, di valore pari a EUR 400 000, situato in Germania, e la casa familiare dove vive, situata nei Paesi Bassi, di valore pari a EUR 500 000. Il valore dell'eredità ammonta complessivamente a EUR 900 000. Poiché il patrimonio estero non è imponibile, la base imponibile è di EUR 400 000, vale a dire il valore dell'immobile locativo situato in Germania. In questo caso di tassazione limitata, la deduzione personale di EUR 400 000 si calcola in proporzione al valore del patrimonio. Dopo la deduzione, restano EUR 222 223. L'imposta di successione ammonta all'11% [48], il che comporta imposte pari a EUR 24 444 in Germania.

44 Nello stesso senso, v. conclusioni dell'avvocato generale Hogan nella causa Autoridade Tributária e Aduaneira (Imposta sulle plusvalenze immobiliari) (C-388/19, EU:C:2020:940, paragrafi 31, 54 e 74), nonché nelle cause riunite UBS Real Estate (C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:148, paragrafo 63), relative alle imposte ipotecaria e catastale.

45 V., per una sintesi dell'evoluzione della tassazione negli Stati membri a favore della trasmissione intrafamiliare, Weber-Frisch, N., e Duquennois-Djoua, R., op. cit., in particolare pag. 413, punto 1.1.3. V. anche, sulle giustificazioni dei diversi orientamenti degli Stati membri in materia di trasferimenti patrimoniali intergenerazionali, Navez, E.-J., «La fiscalité des successions face à l'évolution des systèmes fiscaux étatiques», *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, op. cit., pagg. da 50 a 72, in particolare pag. 59.

46 V. paragrafo 43 delle presenti conclusioni e, in particolare, per un esempio concreto, la sentenza Welte (punto 54).

47 V., per analogia, le constatazioni della Corte nella sentenza Arens-Sikken (punti 34 e 35).

48 V. nota 22 delle presenti conclusioni.

60. Dubito della pertinenza della conclusione tratta da questo confronto che, nelle parole della ricorrente, sarebbe la seguente: per un patrimonio di uguale entità e per lo stesso grado di parentela, vale a dire in circostanze in cui non vi è alcuna differenza oggettiva, il risultato è che, nell'esempio esposto, in Germania, lo Stato preleva a titolo di imposta di successione, in caso di tassazione limitata, EUR 24 444 in più rispetto a quanto avviene in caso di tassazione illimitata.

61. In verità, occorre mettere in evidenza le differenze di situazione del secondo immobile compreso nella successione e di imposizione, per il fatto dell'esenzione in favore dell'erede integralmente assoggettato [49].

62. Al contrario, mi ha convinto la dimostrazione aritmetica del governo tedesco, che non è stata contraddetta all'udienza, esposta nei paragrafi da 54 a 59 delle sue osservazioni scritte nei seguenti termini:

«54. A titolo illustrativo, può valere il seguente esempio, nell'ambito del quale la successione si presenta come segue: il patrimonio parzialmente assoggettato a imposta ammonta a EUR 430 000 e il patrimonio estero al quale non si applica la tassazione limitata ammonta a EUR 570 000, cosicché l'interno patrimonio devoluto ammonta a EUR 1 000 000.

55. Ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG, la deduzione personale (di EUR 400 000) prevista dall'articolo 16, paragrafo 1, di tale medesima legge viene ridotta della quota del patrimonio non soggetto a imposizione in Germania (EUR 570 000 su EUR 1 000 000), vale a dire di EUR 228 000 (57%). La deduzione applicabile ammonta quindi a EUR 172 000 [50] (EUR 400 000 – EUR 228 000). Il trasferimento imponibile, prima della deduzione delle passività ereditarie, ammonta quindi a EUR 258 000 (EUR 430 000 – EUR 172 000). Ciò corrisponde a un rapporto del 60% tra il trasferimento imponibile e i beni trasferiti parzialmente assoggettati all'imposta di successione tedesca (EUR 258 000 contro EUR 430 000). In altri termini, la base imponibile (provvisoria) (prima della deduzione delle passività ereditarie) ammonta al 60% del patrimonio soggetto ad imposta.

56. Se, invece, si applicasse la deduzione integrale, il trasferimento imponibile ammonterebbe a EUR 30 000 (EUR 430 000 – EUR 400 000). Il rapporto tra trasferimento imponibile e beni trasferiti parzialmente assoggettati all'imposta di successione tedesca sarebbe del 6,97% (EUR 30 000 rispetto a EUR 430 000); il patrimonio imponibile sarebbe quindi tassato solo nella misura del 6,97%. Rispetto all'intero patrimonio devoluto, pari a EUR 1 000 000, il rapporto tra il trasferimento imponibile e il patrimonio trasferito sarebbe del 3% (EUR 30 000 rispetto a EUR 1 000 000).

57. Rispetto alla tassazione illimitata, la situazione sarebbe così notevolmente più favorevole. Infatti, se al trasferimento fosse applicabile la tassazione illimitata, occorrerebbe tener conto dell'intero patrimonio devoluto, ivi compreso il patrimonio estero. Ne risulterebbe un trasferimento imponibile, prima della deduzione delle passività ereditarie, di EUR 600 000 (EUR 1 000 000 – EUR 400 000). Anche in questo caso, il rapporto tra il trasferimento imponibile e il patrimonio soggetto a imposta sarebbe del 60% (EUR 600 000 rispetto a EUR 1 000 000).

[49] A tal riguardo, in udienza il governo tedesco ha fatto valere che le situazioni non sono comparabili e che, nell'ipotesi contemplata al punto 54 della sentenza Welte, la normativa controversa porterebbe a una deduzione equivalente. V., parimenti, paragrafo 65 delle presenti conclusioni.

[50] Il che corrisponde al 43% della deduzione di EUR 400 000.

58. La riduzione proporzionale della deduzione comporta, di conseguenza, che il patrimonio assoggettato a imposta costituisca la base imponibile fino a concorrenza della stessa aliquota e sia, pertanto, tassato allo stesso modo che nel caso della tassazione illimitata.

59. L'assenza di un trattamento meno favorevole emerge anche dal confronto tra l'onere fiscale gravante sulla ricorrente nel procedimento [principale], calcolato sulla base dei valori ivi indicati senza tener conto di altre circostanze (vale a dire EUR 911 715) [51], e l'onere fiscale di un erede che sarebbe assoggettato integralmente a imposta in caso di trasferimento degli stessi beni e a condizioni uguali per il resto: EUR 2 126 575 [52]. Sia nel caso di tassazione limitata con un valore del patrimonio nazionale pari a EUR 4 970 000 che nel caso di tassazione illimitata con un valore patrimoniale totale di EUR 11 592 598 l'aliquota fiscale effettiva ammonta al 18,34%».

63. Rilevo inoltre che la portata delle modifiche della normativa nazionale, in vigore dal 24 giugno 2017 [53], dovrebbe essere esaminata alla luce della motivazione della decisione della Corte relativa alla comparabilità delle situazioni, di cui ai punti da 50 a 53 della sentenza Welte [54]. La Corte ha rilevato che *la circostanza che la base imponibile* della successione di un erede non residente, quando egli sia parzialmente assoggettato all'imposta di successione in Germania, sia in linea di principio *inferiore a quella di un erede*, residente o non residente, *che sia integralmente assoggettato* a tale imposta in detto Stato membro non può rimettere in discussione la constatazione dell'irrilevanza della residenza per quanto riguarda la classe e l'aliquota d'imposta, *dal momento che l'importo della deduzione dalla base imponibile previsto dalla normativa di cui trattasi nel procedimento principale non varia in alcun modo in funzione dell'importo della base imponibile della successione*, ma permane identico indipendentemente da detto importo.

64. La Corte ha constatato al punto 55 della sentenza Welte che l'importo della deduzione non dipende dall'importo della base imponibile, ma viene concesso all'erede nella sua qualità di soggetto passivo, e che pertanto non c'è differenza di situazione, relativamente a tale deduzione, tra eredi residenti ed eredi non residenti.

65. Tale motivazione deve essere accostata, come suggerito dal giudice del rinvio, all'analisi, effettuata dall'avvocato generale Mengozzi nelle sue conclusioni per la causa Welte [55], della questione se il sig. Welte avrebbe potuto beneficiare del diritto alla deduzione integrale, quand'anche la quota tassata in Germania dell'eredità che aveva ricevuto non rappresentasse – a differenza, di regola, delle situazioni puramente interne dei contribuenti integralmente assoggettati ad imposta – il valore complessivo della successione. Egli ne discute nei seguenti termini: «[t]ale questione, a mio avviso, deve essere risolta in senso affermativo. Infatti, (...) la situazione del sig. Welte non mi sembra sensibilmente diversa da quella di un residente tedesco

51 L'onere fiscale è stato calcolato sulla base dei valori dei beni costituenti l'intero patrimonio devoluto, dichiarati dalla ricorrente e indicati nell'ordinanza del giudice del rinvio (...).

52 A dedurre dall'intero patrimonio devoluto di EUR 11 592 598 l'importo di EUR 400 000, si otterrebbe, conformemente alle norme imperative di arrotondamento, un trasferimento imponibile di EUR 11 192 500 e, di conseguenza, conformemente all'articolo 19, paragrafo 1, dell'ErbStG, un'aliquota d'imposta applicabile del 23%, dunque più elevata. Al fine di un miglior confronto, si è tuttavia applicata ugualmente un'aliquota d'imposta del 19%.

53 V. paragrafo 40 delle presenti conclusioni.

54 Tale approccio mi sembra valido, essendo del parere che il confronto delle situazioni costituisca una condizione generale per determinare la disparità di trattamento. V., altresì, in tal senso, conclusioni dell'avvocato generale Hogan nelle cause riunite UBS Real Estate (C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:148, paragrafi 57 e 62). V., inoltre, Navez, E.-J., «L'influence de la Cour de justice de l'UE», *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, op. cit., pagg. da 197 a 230, in particolare pag. 214.

55 C-181/12, EU:C:2013:384 (paragrafi 83 e 84).

che benefici della successione, aperta in Germania, del coniuge parimenti residente in detto Stato al momento del decesso, *ove la successione abbia ad oggetto un unico bene immobile* [56]. Orbene, a parità di altre condizioni, a tale residente sarebbe stata concessa la deduzione integrale ed egli non avrebbe dovuto pagare l'imposta sul trasferimento di tale bene».

66. Nel caso di specie, dopo la modifica della normativa tedesca che era stata oggetto della decisione della Corte nella sentenza Welte, è oggettivamente innegabile che, se l'eredità è costituita esclusivamente da un patrimonio immobiliare situato in Germania, l'onere fiscale è equivalente in una successione che coinvolge solo non residenti che se coinvolgesse almeno un residente. In una situazione in cui la successione comprende anche beni situati al di fuori della Germania, l'onere fiscale a carico dell'erede è lo stesso indipendentemente dal fatto che sia residente o meno in Germania [57]. Inoltre, se nessuno dei beni immobili oggetto della successione è situato in Germania, non si pone la questione della deduzione concessa all'erede non residente e, in qualsiasi fase dell'analisi, non occorre interrogarsi sull'onere fiscale previsto in una situazione del genere dall'altro Stato interessato [58].

67. Tuttavia, dalla lettura di taluni autori tedeschi che manifestano riserve sulla compatibilità della normativa di cui trattasi con l'articolo 63, paragrafo 1, e l'articolo 65 TFUE sembrerebbe che si debbano prendere in considerazione argomenti ulteriori rispetto a quelli sottoposti alla valutazione della Corte [59].

56 Il corsivo è mio. V. sentenza Welte (punto 54) e nota 49 delle presenti conclusioni.

57 Nel corso dell'udienza, il governo tedesco ha esposto il seguente nuovo esempio, per illustrare i risultati dell'ipotesi in cui si conceda una deduzione dello stesso importo senza tener conto del grado di tassazione e per sottolineare le questioni costituzionali che ne deriverebbero: un asse ereditario è composto da due proprietà immobiliari, una situata all'estero e l'altra sul territorio nazionale, per un totale di EUR 800 000, ciascuna delle quali è pari a EUR 400 000. Il figlio del defunto, ai sensi dell'articolo 16 dell'ErbStG, ha diritto a una deduzione personale. In caso di tassazione illimitata, è l'intero asse ereditario, vale a dire i due beni immobili, che sarà tassato dalla Germania, cioè EUR 800 000 meno la deduzione personale di EUR 400 000. La base imponibile sarà quindi pari a EUR 400 000, cioè il 50% del patrimonio devoluto in successione. In caso di tassazione limitata, solo il bene immobile di EUR 400 000 situato in Germania rientra nell'ambito dell'imposta di successione tedesca, vale a dire della potestà impositiva tedesca. Se fosse concessa l'intera deduzione di EUR 400 000, la base imponibile sarebbe 0.

58 V. paragrafo 108 delle presenti conclusioni.

59 V. Billig, H., «Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sich», *NWB-Erben und Vermögen*, Herne, 2018, vol. 2, pagg. da 54 a 56, in particolare pag. 55, che fa riferimento ai seguenti articoli: Stalleiken, J., e Holtz, M., «Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG», *ErbR*, Nomos, Baden-Baden, 2017, pagg. da 602 a 606; Halaczinsky, R., «Gestaltungen zur Steuerminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes», *UVR*, Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2017, pagg. da 249 a 253, e Bockhoff, B., e Flecke, L.-M., «Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?», *ZEV*, Nomos, Baden-Baden, 2017, pagg. da 552 a 556, disponibile all'indirizzo Internet: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017%2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos= 1&hlwords=on&lasthit=True. Le osservazioni di quest'ultimo articolo si basano su esempi numerici. V., più in particolare, i paragrafi 4.1 e 4.2. Gli autori sottolineano altresì, al punto 4.3 di tale articolo, le difficoltà derivanti dalla considerazione degli attivi mondiali nel calcolo dell'importo esente da imposta. V., a tal riguardo, quanto all'articolo 21 dell'ErbStG ivi citato: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html, il commentario a cura di Weiss, M., op. cit., in particolare paragrafo 2.3, pag. 446. V., altresì, sentenza del 12 febbraio 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92). Tuttavia, da un lato, rilevo che sia Billig, H., op. cit., pag. 54, paragrafo 2, che Bockhoff, B., e Flecke, L.-M., op. cit., paragrafo 4.3, hanno sottolineato come, nella decisione n. II R 53/14, del 10 maggio 2017, disponibile all'indirizzo Internet https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) abbia dichiarato che il legislatore nazionale è competente a prevedere un regime di deducibilità diverso tra residenti e non residenti. Dall'altro lato, nella decisione n. 3 K 163/19, del 22 luglio 2020, disponibile al seguente indirizzo Internet: https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase= 1&paramfromHL=true#focuspoint, il Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario del Land Bassa Sassonia, Germania) ha riportato, al punto 44, i differenti pareri di altri autori sulla conformità al diritto dell'Unione della modifica dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG.

68. Essi confermerebbero che la constatazione di una disparità di trattamento in materia di imposte di successione [60] deve basarsi su un'analisi globale del regime fiscale e di tutti i fattori di calcolo dell'aliquota d'imposta applicata effettivamente [61] all'*arricchimento* dell'erede, tenendo conto del suo carattere puntuale e dell'assenza di connessione con l'attività di quest'ultimo.

69. In tali circostanze, fatte salve le verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare, ritengo che la normativa nazionale di cui trattasi, nella misura in cui introduce una regola di proporzionalità per il calcolo dell'importo della deduzione concessa all'erede non residente, non costituisca una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 63 TFUE.

70. Se, tuttavia, sulla base della sola constatazione [62] che la deduzione è un vantaggio fiscale connesso al vincolo familiare esistente tra il de cuius e l'erede soggetto passivo il cui importo è fissato senza tener conto, in caso di tassazione illimitata, del valore della successione, la Corte dovesse ritenere che la normativa di cui trattasi nel procedimento principale conduca ad un trattamento meno vantaggioso dell'erede in caso di tassazione limitata, tale da dissuadere i non residenti in Germania dal fare investimenti in tale Stato membro e, pertanto, da limitare la libera circolazione dei capitali, occorrerebbe verificare se tale disparità di trattamento riguardi situazioni non oggettivamente comparabili o se la stessa sia giustificata da un motivo imperativo di interesse generale [63].

2. Sulla sussistenza di situazioni oggettivamente comparabili

71. Nella sentenza Welte, la Corte ha rilevato che la normativa nazionale in questione trattava in modo identico, eccezion fatta per l'importo della deduzione di cui poteva fruire l'erede, le successioni, a prescindere dalla residenza degli eredi o del de cuius [64].

72. La Corte ha respinto l'argomento tratto dalla base imponibile, la quale avrebbe compreso ora l'intera successione ora solo il patrimonio immobiliare sito in Germania, tenuto conto del fatto che l'importo della deduzione era lo stesso in entrambi i casi [65]. Essa ha considerato inoltre che la qualità di soggetto passivo non dipende dal luogo di residenza [66], che la deduzione mira a ridurre l'importo complessivo dell'imposta di successione [67] e che essa è concessa all'erede in quanto soggetto passivo [68].

60 A tal riguardo, occorre tener conto del carattere reale dell'imposta in materia successoria, che la distingue generalmente dall'imposta sui redditi. Tale carattere deriva dalle condizioni del trasferimento mortis causa e giustifica un esame delle modalità di imposizione. V., a questo proposito, sentenza Eckelkamp e a. (punto 63).

61 V., in tal senso, per quanto riguarda l'applicazione della deduzione in caso di esenzione di parte dell'eredità o di sua mancata tassazione in virtù di una convenzione contro la doppia imposizione, la sentenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) n. II R 53/14, del 10 maggio 2017 (punti 29, 32 e 33).

62 Vale a dire, senza guardare se l'onere fiscale risulti più gravoso o meno. V., per quanto riguarda tale criterio, i paragrafi 43 e 46 delle presenti conclusioni.

63 V., in particolare, per un'esposizione dettagliata dei principi applicabili, sentenza del 26 maggio 2016, Commissione/Grecia (C-244/15, EU:C:2016:359, punti da 33 a 35 e giurisprudenza ivi citata).

64 V. sentenza Welte (punto 51). Al punto 50 di tale sentenza, la Corte ha constatato che per la determinazione della classe e dell'aliquota d'imposta si applicano le medesime regole, indipendentemente dalla residenza. V., altresì, sentenza del 26 maggio 2016, Commissione/Grecia (C-244/15, EU:C:2016:359, punto 36).

65 V. sentenza Welte (punto 53).

66 V. sentenza Welte (punto 53). Ritengo che tale constatazione debba essere limitata ai non residenti, dal momento che, in caso di patrimonio successorio comprendente esclusivamente beni situati all'estero, solo i residenti sono soggetti passivi.

67 V. sentenza Welte (punto 53). Va rilevato che, se è vero che la normativa nazionale non prevede che l'aliquota d'imposta vari a seconda che la tassazione sia illimitata o limitata, la tassazione di una successione costituita da un patrimonio mondiale nel quale il patrimonio nazionale rappresenti una quota ridotta sarà concretamente fissata sulla base di un'aliquota più elevata rispetto a quella applicata al solo patrimonio nazionale. V., a titolo illustrativo, nota 52 delle presenti conclusioni.

68 V. sentenza Welte (punto 55).

73. La Corte ne ha dedotto che «l'assoggettamento parziale dell'erede non residente di un de cuius non residente non configura una circostanza tale da rendere obiettivamente diversa, relativamente a tale deduzione, la situazione di detto erede rispetto a quella dell'erede non residente di un de cuius residente o a quella dell'erede residente di un de cuius residente o non residente» [69] e che, di conseguenza, «la situazione del sig. Welte è comparabile a quella di qualunque erede che abbia acquisito, per successione, un bene immobile situato in Germania da una persona deceduta residente in tale Stato membro e con cui sussistesse un vincolo coniugale, nonché a quella di un erede residente in Germania che abbia realizzato tale acquisizione da un coniuge deceduto non residente in tale Stato membro» [70].

74. Infatti, nell'ipotesi di un patrimonio successorio costituito solo da un patrimonio nazionale situato in Germania, l'unica differenza tra gli eredi, risultante dalla normativa esaminata nella sentenza Welte, a seconda della loro residenza o di quella del defunto, riguardava l'importo della deduzione, vale a dire EUR 2 000 per i non residenti ed EUR 500 000 per i residenti [71].

75. Pertanto, la decisione della Corte nella sentenza Welte non mi sembra trasponibile alla situazione oggetto del procedimento principale, salvo non prendere in considerazione l'adeguamento del vantaggio fiscale all'onere reale sostenuto dal soggetto passivo, che varia in base al suo luogo di residenza o a quello del defunto. Infatti, la proporzionalità della deduzione corrisponde al livello di arricchimento finale dei residenti e dei non residenti, che costituisce l'oggetto della tassazione delle successioni [72] nei limiti della potestà impositiva della Germania [73], vale a dire il patrimonio mondiale per i primi e una parte del patrimonio trasmesso per i secondi. A tal riguardo, rinvio agli argomenti da me già esposti supra [74].

76. Di conseguenza, in subordine, propongo alla Corte di dichiarare che, in un sistema fiscale in cui l'importo della deduzione è determinato in funzione dell'ambito di applicazione dell'imposizione fiscale, le situazioni non sono oggettivamente comparabili [75].

77. Una diversa soluzione, che si collochi nel solco della sentenza Welte, presupporrebbe quindi di ritenere che la situazione dell'erede non residente di un de cuius non residente sia sostanzialmente comparabile a quella di un erede o di un de cuius residente in forza di un

69 Sentenza Welte (punto 55).

70 Sentenza Welte (punto 56).

71 V. paragrafo 44 delle presenti conclusioni nonché sentenza Welte (punto 54).

72 V. paragrafo 9 delle presenti conclusioni. Sottolineo, a tal riguardo, che tale sistema presenta il vantaggio, conforme al diritto dell'Unione, di adattare il sistema fiscale alle varie situazioni dei non residenti, e in particolar modo a quella in cui la maggior parte del patrimonio imponibile si trova nel territorio dello Stato membro interessato.

73 V. sentenza del 12 febbraio 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punti 30 e 31). V. altresì, a titolo di confronto, gli elementi presi in considerazione ai fini del calcolo dell'imposta di successione in un caso di trasferimento successivo dei medesimi beni entro dieci anni a un erede residente in Germania: sentenza Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punto 27) e nota 79 delle presenti conclusioni.

74 V. paragrafi 62, 63 e 68 delle presenti conclusioni.

75 V., per quanto riguarda gli argomenti basati sulla differenza fra la base imponibile dei residenti e quella dei non residenti, cioè l'intero patrimonio per i primi e solo il patrimonio nazionale per i secondi, segnatamente in riferimento alla parità di trattamento, i lavori preparatori dell'Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (progetto di legge sulla lotta all'evasione fiscale e recante modifica di altre disposizioni fiscali), documento del Bundestag n. 18/11132, disponibile al seguente indirizzo Internet: https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf (pag. 35), citato dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte. V., per i riferimenti della riforma del 2017, paragrafo 6 delle presenti conclusioni. V. anche, nel contesto dell'intervento legislativo, Billig, H., op. cit., in particolare pagg. 54 e 55. Tuttavia, rilevo che la Commissione ha modificato il suo parere in udienza, facendo riferimento alla sentenza Welte, per sostenere che la deduzione dev'essere sempre identica, indipendentemente dal valore della successione e dalla quota di successione assoggettata a imposta in Germania. Essa ha sottolineato che, per il soggetto passivo, a prescindere dal fatto che egli sia residente o non residente, il vincolo di parentela che giustifica la deduzione non cambia. Inoltre, siccome per l'erede non residente la potestà impositiva della Germania non si estende al patrimonio mondiale, quest'ultimo non può essere preso in considerazione per calcolare l'importo della deduzione parziale.

sistema di tassazione secondo cui la qualità di soggetto passivo non dipende dal luogo di residenza e la classe d'imposta nonché la deduzione sono determinate in funzione del solo legame di parentela.

78. In un caso del genere, la Corte dovrebbe allora esaminare se una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale possa essere oggettivamente giustificata da un motivo imperativo di interesse generale, come sostiene il governo tedesco in subordine.

3. Sulla sussistenza di un motivo imperativo di interesse generale

79. Il governo tedesco sostiene che le disposizioni di cui trattasi sono giustificate da motivi imperativi di interesse generale, vale a dire preservare la coerenza del sistema dell'imposta sulle successioni in Germania e garantire una ripartizione equilibrata della potestà impositiva tra gli Stati membri.

80. Per quanto riguarda la giustificazione fondata sul principio di coerenza fiscale [76], già esaminata dalla Corte in riferimento alla normativa anteriore a quella di cui trattasi nel procedimento principale, la Corte ha dichiarato che essa non era fondata, perché «è sufficiente rilevare che il vantaggio fiscale risultante, nello Stato membro sul cui territorio è situato il bene immobile oggetto di successione, dall'applicazione di una deduzione ad aliquota piena alla base imponibile quando tale successione implichi almeno un residente di tale Stato non è compensato, nello Stato stesso, da alcun prelievo fiscale determinato a titolo dell'imposta sulle successioni» [77].

81. Nella fattispecie, il governo tedesco fa essenzialmente valere la decisione adottata dalla Corte nella sentenza Feilen [78]. Esso sostiene, per analogia, che l'esistenza di un nesso diretto tra l'importo ridotto della deduzione e l'aliquota alla quale i beni devoluti sono assoggettati all'imposta di successione tedesca segue una logica di reciprocità.

82. In realtà, in quella sentenza la decisione della Corte riguarda una situazione molto diversa da quella di cui trattasi nel procedimento principale, una situazione in cui era solo ai fini della riduzione delle imposte di successione che avrebbero potuto cumularsi che la normativa controversa distingueva tra i beneficiari della successione a seconda che i beni in questione si trovassero o meno sul territorio nazionale al momento della successione precedente o che le parti interessate da tale successione risiedessero o meno su tale territorio [79].

[76] A tal riguardo, la Corte ha ricordato nella sentenza Feilen (punto 30), da un lato, di aver 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. Dall'altro lato, che, affinché una giustificazione del genere possa essere accolta, è necessario che sia dimostrata la sussistenza di un nesso diretto tra la concessione del vantaggio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale vantaggio tramite un prelievo fiscale determinato. Il carattere diretto di tale nesso deve essere verificato alla luce della finalità della normativa in questione.

[77] Sentenza Welte (punto 60 e giurisprudenza ivi citata in materia di donazioni). Sulla mancanza di giustificazione di un siffatto meccanismo di compensazione, per quanto riguarda il fatto di considerare, ai fini dell'applicazione della deduzione più elevata, un periodo di dieci anni precedenti alla donazione in cui sia parte almeno un residente tedesco, v. anche la sentenza Hünnebeck (punto 63).

[78] Il governo ha fatto riferimento, più in particolare, ai punti 30 e 37 della sentenza Feilen.

[79] V. sentenza Feilen (punto 27). La Corte ha precisato che si tratta di una situazione in cui la normativa «pone sul medesimo piano, ai fini dell'imposta sulle successioni, le persone rientranti nella classe di imposta I e residenti sul territorio nazionale che acquisiscono mortis causa un'eredità comprendente beni che, nei dieci anni precedenti la successione, sono già stati oggetto di una successione i cui beneficiari rientravano nella medesima classe d'imposta, a prescindere dalla situazione di tali beni o dal luogo di residenza delle parti da questa interessate al momento di tale precedente successione». Sul piano fattuale, al punto 17 di tale sentenza si precisa che la successione di cui trattasi contiene un patrimonio derivante da una precedente successione intervenuta tra la sorella e la madre del sig. Max-Heinz Feilen in Austria, dove era allora ubicato tale patrimonio e dove queste ultime risiedevano alla data del decesso della sorella. Il fatto che l'imposta sulle successioni relativa a tale patrimonio sia stata riscossa in tale Stato membro e non in Germania è la ragione per cui al sig. Feilen non è stata concessa la riduzione dell'imposta sulle successioni prevista dalla normativa nazionale.

83. In un tal caso, emerge chiaramente la compensazione dell'agevolazione fiscale con un prelievo fiscale determinato. Ciò non vale per il meccanismo della deduzione, che mira a esentare gli eredi da qualsiasi tassazione nella maggior parte dei casi, senza corrispettivo. In effetti, la Corte ha rilevato che la logica fiscale si basava sulla riscossione di imposte di successione in occasione di una successione precedente nello stesso Stato membro [80]. Di conseguenza, in assenza di argomenti circostanziati del governo tedesco su ciò che lo induce a ritenere che la situazione di cui trattasi nel procedimento principale presenti caratteristiche che consentano di discostarsi dall'analisi effettuata dalla Corte nella sentenza Welte, propongo alla Corte di dichiarare che la normativa di cui trattasi nel procedimento principale non può essere giustificata dalla necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale tedesco.

84. Per quanto riguarda la giustificazione fondata sul principio di territorialità e sull'asserita necessità di assicurare una ripartizione equilibrata della potestà impositiva tra gli Stati membri, la Corte ha dichiarato che si tratta di un obiettivo legittimo [81], ma che tuttavia una simile giustificazione non vale quando la differenza di trattamento dipende dalla sola applicazione della normativa nazionale di cui trattasi o quando non è dimostrato che tale differenza di trattamento sia necessaria per garantire la potestà impositiva dello Stato membro interessato [82].

85. Nel caso di specie, il governo tedesco fa valere che, in assenza di misure di unificazione o di armonizzazione adottate dall'Unione nel settore dell'imposta di successione, esso ha esercitato la propria competenza che lo autorizza a definire unilateralmente i criteri di ripartizione della potestà impositiva in caso di successioni che presentano elementi transfrontalieri. Tale governo aggiunge di essersi ispirato a principi impositivi riconosciuti [83] ed opera una distinzione tra i casi di tassazione illimitata, che includono i beni devoluti a livello mondiale, e i casi di tassazione limitata, che riguardano solo le trasmissioni di patrimonio nazionale qualificato. Con tale suddivisione, esso persegue tanto lo scopo di prevenire [84] o di eliminare [85] una doppia imposizione quanto quello di evitare una doppia non imposizione parziale dei beni devoluti.

86. A mio avviso, il governo tedesco dimostra che la differenza di trattamento è necessaria per garantire la sua potestà impositiva e che è proporzionata all'obiettivo perseguito, dal momento che tiene conto della differenza di base imponibile.

87. Invero, occorre prendere in considerazione il fatto che le deduzioni personali sono concesse sulla base dell'aliquota a concorrenza della quale il patrimonio è soggetto all'imposta di successione tedesca e che ciò riflette, di conseguenza, la potestà impositiva della Germania riguardo ai non residenti rispetto a quella riguardante i residenti.

88. Ne consegue che, in subordine a mio avviso, la restrizione ai movimenti di capitali derivante da una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale è giustificata dal principio di territorialità.

80 V. sentenza Feilen (punto 33).

81 V. sentenza Hünnebeck (EU:C:2003:415, punto 65 e giurisprudenza ivi citata).

82 V. sentenza Hünnebeck (punto 66). Sulla normativa di cui trattasi, v. nota 24 delle presenti conclusioni.

83 Il governo tedesco fa riferimento al modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) concernente le successioni e le donazioni. V., a tal riguardo, sentenza del 23 febbraio 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punto 48).

84 Il governo tedesco fornisce come esempio quello della non tassazione del patrimonio estero nel contesto della tassazione limitata.

85 Il governo tedesco fornisce come esempio quello dell'imputazione delle imposte di successione estere ai sensi dell'articolo 21 dell'ErbStG o della detrazione delle imposte di successione estere in quanto passività ereditarie.

B. Sulla seconda questione pregiudiziale

89. Con la seconda questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se gli articoli 63, paragrafo 1, e 65 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa di uno Stato membro relativa al calcolo dell'imposta di successione la quale prevede, in caso di tassazione limitata al patrimonio immobiliare nazionale, applicabile se né il de cuius né l'erede erano residenti nel territorio di tale Stato membro al momento del decesso, che il valore degli obblighi associati alle quote di legittima non sia deducibile, nemmeno proporzionalmente, dal valore del trasferimento mortis causa, mentre il valore di tali obblighi potrebbe essere dedotto integralmente in caso di tassazione illimitata del patrimonio successorio, applicabile se almeno il de cuius o l'erede era residente in quello Stato membro al momento del decesso.

90. Il governo tedesco ammette che la normativa in questione costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE.

91. Infatti, come esposto dal giudice del rinvio, la ricorrente non può, ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, dell'ErbStG, pretendere la deduzione, in quanto passività ereditaria della trasmissione mortis causa, del valore degli obblighi connessi alle quote di legittima della madre e del fratello che è tenuta a soddisfare. In forza di tale disposizione, in caso di *tassazione limitata*, sono deducibili solo i debiti e gli oneri economicamente connessi agli elementi patrimoniali assoggettati a imposta [86].

92. Il giudice del rinvio ricorda come già il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) abbia dichiarato che tra i singoli elementi patrimoniali inclusi nella successione e la quota di legittima non sussiste il nesso economico richiesto dall'articolo 10, paragrafo 6, prima e seconda frase, dell'ErbStG, benché detta quota sia calcolata sulla base del valore della successione [87].

93. In tali circostanze, come è già stato ricordato, affinché la normativa fiscale nazionale possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, occorre verificare se tale differenza di trattamento riguardi situazioni che non sono oggettivamente comparabili o se sia giustificata da un motivo imperativo di interesse generale [88].

1. Sulla sussistenza di situazioni oggettivamente comparabili

94. Come hanno sostenuto il governo tedesco e la Commissione, la normativa di cui trattasi può essere assimilata a quella che è stata sottoposta all'esame della Corte nella sentenza Arens-Sikken. Infatti, nella causa che ha dato luogo a detta sentenza, la normativa nazionale prevedeva che, quando la persona della quale viene aperta la successione risiede, al momento del decesso, in uno

86 V. paragrafo 27 delle presenti conclusioni.

87 V. paragrafo 28 delle presenti conclusioni.

88 V. paragrafo 70 delle presenti conclusioni.

Stato membro diverso da quello dell'imposizione, i debiti sorti a titolo di conguaglio in forza di una ripartizione parentale testamentaria non possono essere dedotti in sede di calcolo dell'imposta sui trasferimenti di proprietà relativa al bene immobile lasciato in eredità [89].

95. La Corte ha esaminato, in particolare, gli argomenti secondo i quali, anzitutto, i debiti assunti a titolo di conguaglio non vanno considerati come direttamente ricollegati al bene immobile ai sensi delle sentenze del 12 giugno 2003, Gerritse [90], e dell'11 dicembre 2003, Barbier [91]; in secondo luogo, tali debiti non farebbero parte dell'asse ereditario, ma sarebbero debiti assunti dal coniuge superstite, sorti in un momento successivo al decesso della persona interessata e per effetto del testamento lasciato da quest'ultima; infine, non graverebbero sul bene immobile, sul quale i creditori del coniuge superstite, che assume il debito a titolo di conguaglio, non potrebbero far valere alcun diritto reale [92].

96. Tuttavia, se è vero che, nella causa che ha dato luogo alla sentenza Arens-Sikken, la Corte ha rilevato che i debiti assunti a titolo di conguaglio erano connessi al bene immobile in questione, essa non si è pronunciata sulla questione se il nesso tra i debiti assunti a titolo di conguaglio e il bene immobile oggetto della successione fosse diretto. La Corte ha ritenuto che fosse sufficiente esaminare la disparità di trattamento risultante dalla normativa in questione, che aveva l'effetto di ripartire differentemente l'onere fiscale tra i diversi eredi a seconda che il defunto fosse, al momento del decesso, residente o non residente nello Stato membro interessato [93].

97. Ne deduco che, contrariamente a quanto sostiene il governo tedesco, per quanto riguarda le quote di legittima la Corte non ha statuito, come invece nella sentenza Eckelkamp e a. [94], che spettasse al giudice del rinvio stabilire se sussistesse una connessione diretta tra la passività invocata e gli elementi del patrimonio soggetto a tassazione.

89 V. sentenza Arens-Sikken (punto 34). Al punto 16 di tale sentenza si precisa che la sig.ra Arens-Sikken aveva ricevuto, a seguito di una ripartizione parentale testamentaria, elementi attivi e passivi il cui valore oltrepassava quello della sua quota successoria determinata in base alla legge. Quest'ultima aveva quindi fruito di un'eccedenza. I suoi figli, invece, avevano subito una perdita, dal momento che non avevano ricevuto nessuno dei beni componenti l'asse ereditario. Sulla base di tale ripartizione essa aveva l'obbligo di corrispondere ai propri figli il valore in contanti delle loro rispettive quote ereditarie. La ricorrente aveva assunto quindi un debito a titolo di conguaglio rispetto a ciascuno dei suoi figli e questi ultimi erano divenuti titolari di crediti a titolo di conguaglio nei confronti della madre. In forza del regime dei Paesi Bassi dell'imposta sui trasferimenti di proprietà, se il de cuius avesse avuto al momento del decesso la residenza nello Stato membro d'imposizione, la ricorrente nel procedimento principale avrebbe potuto tener conto di siffatti debiti assunti a titolo di conguaglio, alla stregua di tutti i debiti connessi all'eredità, nel calcolo della base imponibile dell'imposta di successione dovuta in tale ipotesi (punto 23 di detta sentenza).

90 C-234/01, EU:C:2003:340. Tale sentenza verte su una normativa nazionale che negava ai non residenti, in materia di tassazione, la deduzione delle spese professionali direttamente connesse all'attività che aveva generato i redditi imponibili nello Stato membro interessato.

91 C-364/01, EU:C:2003:665. In tale causa, la normativa nazionale controversa relativa al calcolo dell'importo dell'imposta esigibile in caso di trasferimento mortis causa di un bene immobile ubicato nello Stato membro interessato prevedeva che, al fine di stimare il valore di tale bene, si potesse tener conto dell'obbligo incondizionato a carico del titolare del diritto reale su tale bene di cederlo a un terzo, che avesse la sua proprietà economica, se, all'epoca del decesso, egli risiedeva in tale Stato, ma non se risiedeva in uno Stato membro diverso.

92 V. sentenza Arens-Sikken (punto 42). Nel caso di specie, come precisato ai punti 35 e 39 di tale sentenza, se il de cuius fosse stato residente nei Paesi Bassi al momento del decesso, l'onere fiscale sarebbe stato ripartito tra gli eredi. Per il solo fatto che egli non risiedeva in tale Stato membro, l'onere fiscale veniva sopportato da un unico erede.

93 V. sentenza Arens-Sikken (punto 45).

94 V. sentenza Eckelkamp e a. (punto 53).

98. Il governo tedesco fa valere che, secondo la giurisprudenza nazionale [95], il diritto a quota di legittima grava sulla successione nella sua interezza e che, di conseguenza, non vi è alcuna connessione tra gli elementi del patrimonio nazionale e tale passività. Aggiunge che l'indeducibilità della passività che non presenti un nesso economico con gli elementi patrimoniali tassati nel caso della tassazione limitata mira a conseguire l'obiettivo perseguito dall'articolo 10 dell'ErbStG, ai sensi del quale solo l'incremento patrimoniale netto risultante dalla devoluzione dei beni può essere utilizzato come base imponibile dell'imposta di successione.

99. Tali argomenti a sostegno della tesi della non comparabilità delle situazioni, che, in sostanza, sono identici a quelli dedotti dal governo spagnolo dove vertono sulla differente base imponibile, non sono convincenti. Infatti, al pari della Commissione, osservo che, in una situazione in cui la successione comprende un solo bene immobile in Germania, la passività a titolo delle quote di legittima sarà deducibile se l'erede o il de cuius è residente e non lo sarà se nessuno dei due è residente. Pertanto, adottando la stessa logica proposta per quanto riguarda l'applicazione della deduzione dall'attivo ereditario [96], deve sussistere un collegamento tra l'arricchimento dell'erede, la tassazione dello stesso e l'agevolazione fiscale concessa. In caso contrario, la tassazione dell'erede riguarderà una frazione del valore di un patrimonio che non è oggetto di trasferimento o, in altre parole, una parte di arricchimento che non esiste concretamente.

100. Di conseguenza, propongo alla Corte di ritenere, in analogia con l'interpretazione accolta nella sentenza Arens-Sikken [97], che una normativa nazionale che pone sullo stesso piano, ai fini della tassazione di un bene immobile acquisito mortis causa e situato nello Stato membro interessato, gli eredi di una persona che, al momento del decesso, aveva la qualità di soggetto residente e quelli di una persona che, in tale momento, aveva la qualità di soggetto non residente, non può, salvo creare discriminazioni, trattare detti eredi, nell'ambito della stessa tassazione, in modo diverso relativamente alla deducibilità degli oneri che gravano sulla successione.

2. Sulla sussistenza di un motivo imperativo di interesse generale

101. Il governo tedesco sostiene in subordine che la normativa nazionale in questione è giustificata dagli stessi motivi imperativi di interesse generale che ha addotto per quanto riguarda la deduzione fiscale [98]. In primo luogo, l'applicazione di un diverso regime di deduzione dei debiti ereditari sarebbe coerente con la base imponibile in Germania.

[95] Rilevo, a tal proposito, che la Commissione ha precisato nelle sue osservazioni scritte quanto segue: «diversamente dai tribunali tributari tedeschi, che ritengono che la quota di legittima non sia in nesso economico con i beni facenti parte della successione [v. ordinanza di rinvio (punto 36)], le autorità tributarie tedesche si sono espresse come segue in un loro parere: "Per quanto riguarda la quota di legittima, sussiste un nesso economico con i vari beni facenti parte della successione, indipendentemente dalla misura in cui essi siano imponibili o esenti, di modo che a tale onere è applicabile la limitazione della deduzione. Per contro, un siffatto nesso economico con i vari beni facenti parte della successione che sono stati acquisiti non sussiste nel caso di altri debiti ereditari generali"». Decisioni in tal senso degli organi finanziari superiori dei Länder, del 25 giugno 2009, in *Bundessteuerblatt* 2009 I, pag. 713, «Zu § 10 ErbStG», sezione 1 «Beschränkung des Abzugs von Schulden und Lasten», paragrafo 2, disponibile al seguente indirizzo Internet: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/.

[96] V. paragrafo 56 delle presenti conclusioni.

[97] V. punto 57 di tale sentenza, in cui la Corte ha fatto riferimento, per analogia, alla sentenza Eckelkamp e a. Al punto 56 della sentenza Arens-Sikken la Corte aveva ricordato che, secondo la normativa in questione, «[è] solo con riferimento alla deduzione dei debiti assunti a titolo di conguaglio in conseguenza di una ripartizione parentale testamentaria che viene operata una disparità di trattamento tra la successione di persone residenti e quella di persone non residenti».

[98] V. paragrafo 79 delle presenti conclusioni.

102. Così come per la questione relativa alla deduzione personale, trattandosi di preservare la coerenza fiscale, il governo tedesco fa riferimento alla sentenza Feilen e si limita a sostenere che la riduzione può essere concessa solo nei casi in cui il patrimonio di cui trattasi è soggetto ad imposizione in Germania.

103. Da un lato, rinvio alla mia analisi relativa all'applicabilità di detta sentenza nella situazione oggetto del procedimento principale, che vale anche per la deducibilità delle quote di legittima [99]. Dall'altro lato, a titolo della compensazione, che è un criterio adottato dalla Corte quando si invoca la coerenza del sistema fiscale [100], constato che il governo tedesco non presenta alla Corte alcun elemento di valutazione.

104. Orbene, per analogia con la statuizione della Corte nella sentenza Eckelkamp e a. [101], occorre constatare che la normativa in questione nel procedimento principale esclude puramente e semplicemente [102] la deduzione delle passività relative alle quote di legittima, anche quando l'intera successione imponibile è ubicata in Germania, senza prendere in considerazione elementi diversi dalla residenza del defunto o da quella dell'erede quando essa è ubicata fuori dalla Germania.

105. Per quanto riguarda il principio di territorialità e la necessità di garantire una ripartizione equilibrata della potestà impositiva tra gli Stati membri, invocati dal governo tedesco, quest'ultimo fa valere che la deduzione di una tale passività eccederebbe i limiti della sua potestà impositiva e che deve essere presa in considerazione l'eventuale doppia deduzione del passivo.

106. Tuttavia, nell'ambito della sua giurisprudenza relativa alla libera circolazione dei capitali e alle imposte di successione, la Corte ha osservato che un cittadino non può essere privato della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato perché approfitta dei vantaggi fiscali legalmente offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede [103], in mancanza di convenzioni contro la doppia imposizione [104].

107. Nel caso di specie, occorre ricordare che non esiste una convenzione bilaterale tra la Repubblica federale di Germania e la Repubblica d'Austria in materia di imposte di successione [105].

108. In tali circostanze, ritengo che lo Stato membro nel quale è situato il bene immobile oggetto della successione non possa, per giustificare una restrizione alla libera circolazione dei capitali derivante dalla propria normativa, avvalersi dell'esistenza, indipendente dalla sua volontà, di una possibilità per l'erede di fruire di una deduzione analoga da un altro Stato membro, quale lo Stato membro in cui il dante causa alla successione risiedeva al momento del decesso, che potrebbe

99 V. paragrafi 82 e 83 delle presenti conclusioni.

100 V. paragrafo 80 delle presenti conclusioni.

101 V. sentenza Eckelkamp e a. (punto 70).

102 Si deve osservare che, in taluni casi, la deduzione può essere proporzionale al valore esentato. Nelle sue osservazioni scritte, il governo tedesco ha precisato che, ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 6, terza frase, dell'ErbStG, se il bene patrimoniale è escluso solo parzialmente dall'imposta, i debiti e gli oneri ad esso collegati devono essere ripartiti in misura proporzionale. V. anche Weiss, M., op. cit., in particolare paragrafo 2.1.1, pag. 445.

103 V. sentenza Eckelkamp e a. (punto 66 e giurisprudenza ivi citata).

104 Per una panoramica della giurisprudenza della Corte al riguardo, si v. una sintesi della raccomandazione della Commissione del 15 dicembre 2011 relativa a misure intese a evitare la doppia imposizione in materia di successione [C(2011) 8819 definitivo] ed elementi di analisi della questione delle successioni transfrontaliere da una prospettiva economica, van Vijfeijken, I., J.F.A., op. cit., in particolare pagg. da 214 a 217.

105 V. paragrafo 18 delle presenti conclusioni.

compensare, in tutto o in parte, il danno subìto da tale erede a causa della mancata considerazione, in sede di calcolo dell'imposta di successione, delle passività relative alle quote di legittima nello Stato membro nel quale è situato l'immobile lasciato in eredità [106].

109. Di conseguenza, ritengo che l'esclusione sistematica per i non residenti nel territorio nazionale dalla deduzione delle passività relative alle quote di legittima dal valore della trasmissione mortis causa in caso di tassazione limitata, senza prendere in considerazione, neanche proporzionalmente, la base imponibile, mentre quest'ultima è definita al fine di determinare l'arricchimento dell'erede, ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 1, dell'ErbStG, costituisca una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 63 TFUE che non è giustificata da un motivo imperativo di interesse generale.

V. Conclusione

110. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania) nei termini seguenti:

1) L'articolo 63, paragrafo 1, e l'articolo 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa di uno Stato membro in materia di imposta di successione che prevede, in caso di tassazione limitata al patrimonio immobiliare nazionale, applicabile quando né il de cuius né l'erede risiedevano nel territorio di tale Stato membro al momento del decesso, una deduzione personale calcolata proporzionalmente alla quota del patrimonio soggetta all'imposta di successione in detto Stato membro rispetto all'insieme dei beni devoluti, mentre tale deduzione non subisce limitazioni in caso di tassazione illimitata di tale patrimonio, applicabile se almeno uno tra il de cuius o l'erede era residente nello Stato membro interessato al momento del decesso.

2) L'articolo 63, paragrafo 1, e l'articolo 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa di uno Stato membro relativa al calcolo dell'imposta di successione che prevede, in caso di tassazione limitata al patrimonio immobiliare nazionale, applicabile quando né il de cuius né l'erede risiedevano nel territorio di tale Stato membro al momento del decesso, che il valore degli obblighi connessi alle quote di legittima non sia deducibile, neanche proporzionalmente, dal valore della trasmissione mortis causa, mentre il valore di tali obblighi potrebbe essere dedotto integralmente in caso di tassazione illimitata del patrimonio successorio, applicabile se almeno uno tra il de cuius o l'erede era residente nello Stato membro interessato al momento del decesso.

106 V., per analogia, sentenza Arens-Sikken (punto 65 e giurisprudenza ivi citata).