Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

8 giugno 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Libera circolazione dei capitali — Articoli 63 e 65 TFUE — Imposta sulle donazioni — Donazione di un immobile situato nel territorio nazionale — Normativa nazionale che prevede una deduzione più elevata per i residenti rispetto ai non residenti — Esistenza di un regime opzionale che consente a qualsiasi persona domiciliata in uno Stato membro dell'Unione europea di beneficiare della deduzione più elevata»

Nella causa C-479/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Düsseldorf (Sezione tributaria del Tribunale di Düsseldorf, Germania), con decisione del 22 ottobre 2014, pervenuta in cancelleria il 28 ottobre 2014, nel procedimento

Sabine Hünnebeck

contro

Finanzamt Krefeld,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, A. Arabadjiev, J.-C. Bonichot, S. Rodin e E. Regan (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 16 dicembre 2015,

considerate le osservazioni presentate:

— per la sig.ra Hünnebeck, da M. Sarburg, Rechtsanwalt;

— per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da M. Wasmeier, W. Roels e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 febbraio 2016,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

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

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la sig.ra Sabine Hünnebeck e il Finanzamt Krefeld (ufficio tributario di Krefeld), in merito al calcolo dell'imposta sulle donazioni dovuta a seguito della donazione di un terreno situato in Germania di cui la sig.ra Hünnebeck era comproprietaria.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

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

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

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

4 Tra i movimenti di capitali elencati nell'allegato I della direttiva in questione figurano tra l'altro, nella rubrica XI di tale allegato, recante il titolo «Movimenti di capitale a carattere personale», le donazioni e le dotazioni.

Il diritto tedesco

5 L'Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulle successioni e sulle donazioni), nella sua versione pubblicata il 27 febbraio 1997 (BGBl. 1997 I, pag. 378), come modificata da ultimo dall'articolo 11 della legge del 7 dicembre 2011 (BGBl. 2011 I, pag. 2592) (in prosieguo: l'«ErbStG»), all'articolo 1, intitolato «Operazioni imponibili», prevede quanto segue:

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

1) i trasferimenti mortis causa;

2) le donazioni inter vivos;

3) le destinazioni patrimoniali;

(...)

2. Salvo disposizione contraria, le norme della presente legge sui trasferimenti di beni mortis causa si applicano anche alle donazioni e alle destinazioni patrimoniali e le disposizioni in materia di donazioni si applicano anche alle destinazioni patrimoniali inter vivos».

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

«1. L'obbligo tributario sorge

1) per l'intero patrimonio devoluto (obbligo tributario illimitato), nei casi di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punti da 1 a 3, laddove il de cuius, al momento del 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. Sono considerati residenti:
   a) le persone fisiche aventi il domicilio o la residenza abituale nel territorio nazionale;
   b) i cittadini tedeschi che non abbiano dimorato all'estero continuativamente per più di cinque anni, senza essere domiciliati in Germania;

(...)

3) in tutti gli altri casi, fermo restando il paragrafo 3, sui beni devoluti consistenti in patrimonio nazionale ai sensi dell'articolo 121 del Bewertungsgesetz [legge di valutazione dei beni; in prosieguo: il "BewG"] (obbligo tributario limitato).

(...)

3. Su istanza del beneficiario, il trasferimento di beni costituenti patrimonio nazionale ai sensi dell'articolo 121 del [BewG] (paragrafo 1, punto 3) è trattato come soggetto ad obbligo tributario illimitato se il de cuius, al momento del decesso, o il donante, nel momento in cui è avvenuta la donazione, o il beneficiario, alla data del fatto generatore dell'imposta (articolo 9) hanno la residenza in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato parte dell'Accordo sullo Spazio economico europeo [del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l'" accordo SEE ")]. In tal caso, devono essere trattate come soggette ad obbligo tributario illimitato e devono essere computate insieme, ai sensi dell'articolo 14, anche le diverse devoluzioni provenienti dalla medesima persona effettuate entro un periodo di dieci anni prima o dopo il trasferimento patrimoniale (...)».

7 L'articolo 14 dell'ErbstG, dal titolo «Presa in considerazione di trasferimenti pregressi», al suo paragrafo 1 così prevede:

«In caso di devoluzioni di più vantaggi patrimoniali da parte della medesima persona al medesimo beneficiario effettuate entro un periodo di dieci anni, esse vengono cumulate aggiungendo all'ultimo bene trasmesso il valore che i beni trasferiti in precedenza avevano alla data del loro trasferimento. L'imposta di successione (donazione) sull'importo totale è diminuita dell'imposta che sarebbe stata dovuta, tenuto conto della situazione personale del beneficiario e sulla base delle disposizioni applicabili alla data dell'ultimo trasferimento di beni, sui beni anteriormente trasferiti (...)».

8 L'articolo 15 dell'ErbStG, intitolato «Classe di imposta», al suo paragrafo 1 dispone 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 di imposta:

Classe di imposta I:

1) il coniuge e il partner,

2) i figli e i figli del coniuge,

(...)».

9 L'articolo 16, intitolato «Deduzioni», è così formulato:

«1. Nei casi di obbligo tributario illimitato (articolo 2, paragrafi 1, punto 1, e 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 I, punto 2, e ai figli di figli defunti ai sensi della classe I, punto 2, per un importo fino a EUR 400 000;

(...)

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

10 Con il titolo «Patrimonio nazionale», l'articolo 121 del BewG, nella versione pubblicata il 1° febbraio 1991 (BGBl. 1991 I, pag. 230), come modificata da ultimo dall'articolo 10 della legge del 7 dicembre 2011 (BGBl. 2011 I, pag. 2592), ha il seguente tenore:

«Il patrimonio nazionale comprende:

1) il patrimonio agricolo e forestale nazionale;

2) il patrimonio immobiliare nazionale;

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

11 La sig.ra Hünnebeck e le sue due figlie sono cittadine tedesche. Le stesse sono domiciliate a Gloucestershire, nel Regno Unito. La sig.ra Hünnebeck non vive più in Germania dal 1996. Le sue figlie non hanno mai vissuto in Germania.

12 La sig.ra Hünnebeck era comproprietaria per metà di un terreno situato a Düsseldorf, in Germania. Con atto notarile del 20 settembre 2011 ella ha donato tale quota alle sue figlie per metà ciascuna, stabilendo che la medesima avrebbe assunto a proprio carico l'eventuale imposta sulle donazioni relativa a tale donazione. Il 12 gennaio 2012, un avvocato ha approvato, in qualità di rappresentante delle figlie minorenni della sig.ra Hünnebeck, le dichiarazioni rese nell'atto del 20 settembre 2011.

13 Con due avvisi del 31 maggio 2012, l'ufficio tributario di Krefeld ha quantificato l'importo dell'imposta sulle donazioni dovuta dalla sig.ra Hünnebeck per ciascuna quota in EUR 146 509. Nel calcolo di tale imposta detto ufficio ha dedotto dal valore del bene devoluto la deduzione personale concessa ai soggetti passivi aventi obbligo tributario limitato, pari a EUR 2 000.

14 La sig.ra Hünnebeck ha proposto un ricorso amministrativo chiedendo l'applicazione, per ciascuna delle quote donate alle due figlie, della deduzione personale di EUR 400 000 di cui beneficiano i soggetti passivi con obbligo tributario illimitato, conformemente all'articolo 16, paragrafo 1, punto 2, dell'ErbStG. Tale ricorso è stato respinto. A seguito di tale rigetto, la sig.ra Hünnebeck ha adito il Finanzgericht Düsseldorf (sezione tributaria del Tribunale di Düsseldorf, Germania) con un ricorso diretto a ottenere la concessione della suddetta deduzione. Dinanzi a tale giudice la sig.ra Hünnebeck afferma di non aver presentato ai servizi tributari alcuna istanza di deduzione ai sensi dell'articolo 2,

paragrafo 3, dell'ErbStG in quanto tale disposizione, entrata in vigore successivamente alle donazioni, non le è applicabile e implica che siano prese in considerazione le donazioni precedenti alla donazione di cui al procedimento principale.

15 Dinanzi al suddetto giudice, l'ufficio tributario di Krefeld fa valere che l'articolo 2, paragrafo 3, dell'ErbStG garantisce una perfetta parità di trattamento tra le persone aventi obbligo tributario illimitato e quelle aventi obbligo tributario limitato.

16 Il giudice del rinvio dubita della compatibilità con gli articoli 63, paragrafo 1, e 65 TFUE dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG, anche qualora letto in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 3, della stessa legge.

17 Tale giudice osserva che nella sentenza del 22 aprile 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), la Corte si è già pronunciata sulla compatibilità con il diritto dell'Unione dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG, in una versione redatta in termini praticamente identici a quelli della disposizione di cui al procedimento principale. Esso ritiene che, sulla scorta di tale sola sentenza, il ricorso di cui è investito dovrebbe essere accolto, dato che il diritto dell'Unione osta ad un'applicazione combinata degli articoli 2, paragrafo 1, punto 3, e 16, paragrafo 2, dell'ErbStG, che conduce alla concessione alla sig.ra Hünnebeck e alle figlie di una deduzione di EUR 2 000 per il fatto che queste, al momento della donazione di cui al procedimento principale, risiedevano nel Regno Unito, mentre tale deduzione sarebbe stata pari a EUR 400 000, in forza delle disposizioni combinate dell'articolo 2, paragrafo 1, punto 1, lettera a), dell'articolo 15, paragrafo 1, e dell'articolo16, paragrafo 1, punto 2, dell'ErbStG, qualora la donante o le donatarie avessero risieduto, a tale data, in Germania.

18 Il giudice del rinvio si chiede tuttavia se si debba giungere a diversa conclusione a seguito dell'adozione dell'articolo 2, paragrafo 3, dell'ErbStG da parte del legislatore tedesco in risposta alla sentenza del 22 aprile 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216).

19 Fondandosi sulla giurisprudenza scaturita dalle sentenze del 12 dicembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punto 162); del 18 marzo 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punto 53), e del 28 febbraio 2013, Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punto 62), detto giudice rileva che, sebbene la Corte non si sia ancora pronunciata su tale punto, essa ha tuttavia dichiarato che una normativa nazionale di applicazione facoltativa può essere contraria al diritto dell'Unione. Di conseguenza, il medesimo giudice ritiene verosimile che l'adozione dell'articolo 2, paragrafo 3, dell'ErbStG non sia idonea a porre rimedio all'incompatibilità dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG con il diritto dell'Unione per il motivo, in particolare, che quest'ultima disposizione si applica sistematicamente in difetto di un'istanza in tal senso del contribuente.

20 Il giudice del rinvio dubita parimenti della compatibilità con il diritto dell'Unione della norma sancita all'articolo 2, paragrafo 3, dell'ErbStG.

21 Da un lato, ai termini di tale disposizione, il beneficiario può richiedere il beneficio della deduzione più elevata soltanto nel caso in cui il de cuius, il donante o il beneficiario fossero domiciliati, al momento della devoluzione patrimoniale, nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea o di uno Stato al quale si applica l'accordo SEE, mentre la Corte, nella sentenza del 17 ottobre 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), avrebbe dichiarato che le disposizioni del diritto dell'Unione ostano ad una normativa di uno Stato membro relativa alla determinazione dell'imposta di successione che preveda che, nel caso di trasmissione mortis causa di un bene immobile situato nel territorio di tale Stato, e qualora il de cuius e il beneficiario della successione risiedessero al momento del decesso in un paese terzo, la deduzione dalla base imponibile sia inferiore alla deduzione che sarebbe stata applicabile nel caso in cui almeno uno dei due fosse stato residente, al momento del decesso stesso, in detto Stato membro.

22 Dall'altro lato, il giudice del rinvio rileva che l'articolo 2, paragrafo 3, seconda frase, dell'ErbStG impone di assoggettare integralmente a imposta tutte le devoluzioni provenienti dalla medesima persona nei dieci anni precedenti e nei dieci anni successivi al trasferimento patrimoniale considerato, cumulandoli ai sensi dell'articolo 14 dell'ErbStG. Pertanto, mentre per quanto riguarda i soggetti passivi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, punto 1, dell'ErbStG la deduzione concerne tutto il patrimonio trasferito da una stessa persona nell'arco di un periodo di dieci anni, il periodo che rileva per quanto attiene ai soggetti passivi considerati da tale articolo 2, paragrafo 3, è di 20 anni.

23 Ciò premesso, il Finanzgericht Düsseldorf (sezione tributaria del Tribunale di Düsseldorf) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, in combinato disposto con l'articolo 65 TFUE, debba essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro la quale preveda, ai fini del calcolo dell'imposta sulle donazioni, che la deduzione dalla base imponibile in caso di donazione di un immobile situato nel territorio di tale Stato sia inferiore, quando il donante e il donatario risiedevano, alla data in cui è avvenuta la donazione, in un altro Stato membro, alla deduzione che sarebbe stata applicata se almeno uno di essi fosse stato residente, alla stessa data, nel primo Stato membro, anche qualora un'altra disposizione della stessa normativa dello Stato membro preveda che, su istanza del donatario, trovi applicazione – tenuto conto di tutti i trasferimenti a titolo gratuito compiuti dal donante nei dieci anni precedenti e nei dieci anni successivi all'effettuazione della donazione – la deduzione superiore».

Sulla questione pregiudiziale

Osservazioni preliminari

24 In primo luogo occorre ricordare che il meccanismo istituito dal legislatore tedesco secondo cui, per il calcolo dell'imposta sulle donazioni, la deduzione dalla base imponibile in caso di donazione di un immobile situato nel territorio di tale Stato è inferiore qualora il donante e il donatario risiedessero, alla data in cui la donazione ha avuto luogo, in un altro Stato membro, alla deduzione che sarebbe stata applicata se almeno uno di questi avesse risieduto, alla stessa data, nel primo Stato membro, è stato qualificato dalla Corte come restrizione non giustificata alla libera circolazione dei capitali nella sentenza del 22 aprile 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) ed ha inoltre condotto alla sentenza di accertamento di inadempimento del 4 settembre 2014, Commissione/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148).

25 Nel caso di specie è pacifico che detto meccanismo impositivo si applichi sempre, in mancanza della richiesta da parte del donante di beneficiare della deduzione più elevata, nel caso di donazioni tra non resistenti. Non si ravvisano elementi nel fascicolo a disposizione della Corte che consentano di affermare che il meccanismo impositivo di cui trattasi debba essere diversamente analizzato nell'ambito del presente rinvio pregiudiziale.

26 Orbene, pur mantenendo lo stesso meccanismo impositivo, il legislatore nazionale ha modificato l'articolo 2 dell'ErbStG con l'aggiunta di un paragrafo 3, in forza del quale, in caso di donazione tra non residenti, il donante può chiedere il beneficio della deduzione più elevata prevista per il caso delle donazioni che coinvolgono almeno un residente.

27 In secondo luogo, occorre precisare l'oggetto della presente domanda di pronuncia pregiudiziale.

28 Si deve innanzi tutto rilevare che la Commissione sostiene che la condizione, prevista dall'ErbStG, secondo cui i beneficiari non residenti possono chiedere l'applicazione della deduzione più elevata unicamente nel caso in cui il beneficiario stesso o il donante sia domiciliato in uno Stato membro

dell'Unione o in uno Stato al quale si applica l'accordo SEE, è contraria alla giurisprudenza della Corte risultante dalla sentenza del 17 ottobre 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), dal momento che una simile deduzione non si applica ai trasferimenti tra donanti e beneficiari residenti in Stati terzi.

29 Sebbene la questione, così come è formulata, non faccia esplicito riferimento a tale aspetto della normativa nazionale in esame, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che il giudice del rinvio dubita, anche a questo riguardo, della compatibilità della normativa nazionale con il diritto dell'Unione.

30 Va tuttavia ricordato che, anche se le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza, il rifiuto, da parte della Corte, di pronunciarsi su una domanda proposta da un giudice nazionale è possibile qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con l'effettività o con l'oggetto del procedimento principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (v., in tal senso, sentenza del 28 febbraio 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

31 Nel caso specifico, è pacifico che la sig.ra Hünnebeck e le sue due figlie, beneficiarie della donazione di cui trattasi, fossero tutte e tre domiciliate nel Regno Unito alla data in cui tale donazione è stata effettuata.

32 Ciò premesso, il problema dell'asserita incompatibilità menzionato al punto 28 della presente sentenza, non presentando alcun rapporto con le circostanze del procedimento principale, è ipotetico e, pertanto, non necessita di alcuna risposta da parte della Corte nell'ambito del presente procedimento.

33 Inoltre, le parti sono in disaccordo circa l'interpretazione da dare alla normativa nazionale di cui trattasi per quanto riguarda il periodo da prendere in considerazione per il cumulo delle donazioni nell'ipotesi contemplata dall'articolo 2, paragrafo 3, dell'ErbStG.

34 Infatti, il giudice del rinvio ritiene che, in detta ipotesi, la base imponibile alla quale viene imputata la deduzione concessa è pari al totale delle donazioni realizzate nel corso di un periodo di 20 anni, mentre in quella in cui il donante o il beneficiario risiedano in Germania detta base imponibile è pari al totale delle donazioni avvenute nel corso di un periodo di dieci anni.

35 Il governo tedesco contesta invece detta interpretazione degli articoli 2, paragrafo 3, e 14 dell'ErbStG. Ad avviso di detto governo, sia nel caso di una donazione tra non residenti che in quello di una donazione in cui sia parte almeno un residente, vengono cumulate le donazioni effettuate nel corso del periodo dieci anni precedenti all'ultima donazione. Al contrario, l'applicazione delle disposizioni in questione su istanza del beneficiario comporterebbe un obbligo tributario illimitato in relazione a tutti i beni trasferiti nel corso di un periodo di 20 anni.

36 Va ricordato al riguardo che il giudice del rinvio è l'unico competente a conoscere e a valutare i fatti della controversia sottopostagli nonché a interpretare e ad applicare il diritto nazionale (v. sentenza dell'11 settembre 2008, Eckelkamp e a., C-11/07, EU:C:2008:489, punto 32 e giurisprudenza ivi citata). Occorre altresì rammentare che la Corte deve, in linea di principio, limitare il proprio esame agli elementi di valutazione che il giudice del rinvio ha deciso di sottoporle. Per quanto riguarda l'applicazione della normativa nazionale pertinente, la Corte deve pertanto attenersi alla situazione che detto giudice ritiene accertata e non può essere vincolata dalle ipotesi formulate da una delle parti del procedimento principale (sentenza del 6 marzo 2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2003:127, punto 41). Pertanto, spetta al giudice del rinvio e non alla Corte determinare la portata e gli effetti, nel diritto tedesco, della normativa nazionale di cui trattasi e, in particolare, le conseguenze giuridiche per i beneficiari non residenti dell'applicazione, su loro istanza, della deduzione più elevata.

37 In tali circostanze occorre ritenere che, con la propria questione, il giudice del rinvio chieda, in sostanza, se gli articoli 63 e 65 TFUE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa nazionale che preveda, per le donazioni tra non residenti, da un lato, in difetto di una specifica richesta del beneficiario, il ricorso ad un metodo di calcolo dell'imposta mediante l'applicazione di una deduzione fiscale ridotta e, dall'altro, su istanza di tale beneficiario, il ricorso ad un metodo di calcolo dell'imposta mediante applicazione della deduzione più elevata applicabile per le donazioni nelle quali sia parte almeno un residente, laddove l'esercizio di siffatta opzione da parte del beneficiario non residente implica il cumulo, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta per la donazione in questione, di tutte le donazioni ricevute da detto donatario dalla medesima persona nel corso dei dieci anni precedenti e dei dieci anni successivi alla donazione considerata.

Sulla sussistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali

38 Secondo una costante giurisprudenza, l'articolo 63, paragrafo 1, TFUE vieta in via generale le restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri (v. sentenza del 17 settembre 2015, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

39 Nel caso di specie è pacifico che la donazione di cui al procedimento principale configura un'operazione che ricade nell'ambito di applicazione dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE.

40 Per quanto riguarda la questione se la normativa in esame costituisca una restrizione ai sensi della succitata disposizione, occorre ricordare che disposizioni nazionali che determinano il valore di un bene immobile ai fini del calcolo dell'imposta esigibile in caso di acquisizione per donazione non solo possono essere tali da dissuadere dall'acquisto di beni immobili ubicati nello Stato membro interessato, ma possono altresì avere l'effetto di diminuire il valore della donazione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i suddetti beni (v. sentenza del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 25).

41 Nella presente causa, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta, da un lato, 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, dall'altro, che 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.

42 Per quanto riguarda il carattere facoltativo del meccanismo impositivo sopra descritto va sottolineato che, quand'anche un simile meccanismo fosse compatibile con il diritto dell'Unione, da giurisprudenza costante emerge che un regime nazionale restrittivo delle libertà di circolazione può rimanere incompatibile con il diritto dell'Unione anche qualora la sua applicazione sia facoltativa. L'esistenza di un'opzione che consenta eventualmente di rendere una situazione compatibile con il diritto dell'Unione non ha quindi l'effetto di porre rimedio, da sola, all'illegittimità di un sistema, come quello di cui trattasi nel caso di specie, che in ogni caso comprende un meccanismo impositivo incompatibile con detto diritto. Occorre aggiungere che ciò è vero a maggior ragione nel caso in cui, come nella fattispecie, il meccanismo incompatibile con il diritto dell'Unione sia quello automaticamente applicato in assenza di scelta effettuata dal contribuente (v., in tal senso, sentenza del 28 febbraio 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punto 62 e giurisprudenza ivi citata).

43 Orbene, per fornire una risposta utile al giudice del rinvio nell'ambito della presente causa, occorre procedere a un esame della questione della compatibilità di un meccanismo impositivo, come quello introdotto con l'adozione dell'articolo 2, paragrafo 3, dell'ErbStG, con le disposizioni del Trattato FUE relative alla libera circolazione dei capitali.

44 In proposito, per quanto riguarda la durata del periodo di cumulo delle donazioni che assume rilievo ai fini dell'applicazione della deduzione più elevata, anche se la deduzione più elevata applicata alle donazioni tra non residenti su istanza dei beneficiari è di importo identico a quello applicato per le donazioni in cui sia parte almeno un residente, resta il fatto che il periodo di riferimento per il cumulo delle donazioni è diverso a seconda che si tratti di donazioni riconducibili alla prima o alla seconda categoria.

45 In una simile ipotesi, che spetta al giudice del rinvio confermare, si deve rilevare, senza che sia necessario pronunciarsi sulla compatibilità di un meccanismo, come quello previsto dall'articolo 2, paragrafo 3, dell'ErbStG, in quanto assoggetta la totalità dei trasferimenti da un non residente ad un obbligo tributario illimitato, 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 che includa un siffatto bene (v., per analogia, sentenza del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 27).

46 Si deve parimenti osservare che una situazione del genere è ulteriormente aggravata dal fatto che, a differenza delle donazioni in cui sia parte almeno un residente, per il cui calcolo delle imposte possono essere cumulate soltanto le donazioni precedenti, consentendo così al soggetto passivo di prevedere l'importo dell'imposta esigibile, per le donazioni tra non residenti il cumulo dei trasferimenti riguarda anche quei trasferimenti che avranno luogo nel corso dei dieci anni successivi alla donazione considerata, ponendo in tal modo i beneficiari in una situazione di incertezza quanto all'imposta sulle donazioni esigibile in un momento successivo. In proposito, la signora Hünnebeck dichiara di non aver chiesto il beneficio della deduzione più elevata ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 3, dell'ErbStG segnatamente a causa di tale imprevedibilità.

47 Occorre rilevare che una tale mancanza di prevedibilità può avere l'effetto di dissuadere i non residenti dall'acquistare o dal mantenere beni situati in Germania, dal momento che il successivo trasferimento di tali beni ad altri non residenti porrà questi ultimi più a lungo in una situazione di incertezza circa le future imposte che saranno eventualmente richieste da tale Stato membro (v., per analogia, sentenza del 15 settembre 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punti da 22 a 25).

48 In tali circostanze, e fatte salve le verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare circa la durata del periodo di riferimento ai fini dell'applicazione, su domanda dei beneficiari non residenti, della deduzione più elevata, verifiche che dipendono dall'interpretazione e dell'applicazione del diritto tedesco, occorre rilevare che, per quanto riguarda la durata del periodo di cumulo delle donazioni preso in considerazione ai fini dell'applicazione della deduzione più elevata, il trattamento fiscale meno favorevole delle donazioni tra non residenti rispetto a quello riservato alle donazioni in cui sia parte almeno un residente configura una restrizione alla libera circolazione dei capitali proibita, in linea di principio, dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE.

49 Si deve inoltre constatare che, contrariamente a quanto sostenuto dal governo tedesco, tale diversità di trattamento non può essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato FUE relative alla libera circolazione dei capitali in quanto riferita a situazioni che non sono obiettivamente comparabili.

In particolare, tale governo sostiene che la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono comparabili per quanto riguarda le loro basi imponibili. Dette due categorie di soggetti passivi non potrebbero essere trattate esattamente nello stesso modo a causa del principio di territorialità.

50 Al riguardo occorre ricordare che, ai termini dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, le disposizioni dell'articolo 63 TFUE «non pregiudicano il diritto degli Stati membri (...) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale».

51 Tale disposizione dell'articolo 65 TFUE, in quanto deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Pertanto, essa non può essere interpretata nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato membro in cui investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato (v. sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

52 La deroga prevista all'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, infatti, subisce essa stessa una limitazione per effetto del paragrafo 3 del medesimo articolo, ai sensi del quale le disposizioni nazionali di cui al suddetto paragrafo 1 «non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 63» (v. sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

53 Occorre quindi distinguere tra le differenze di trattamento consentite ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE e le discriminazioni arbitrarie vietate dal paragrafo 3 del medesimo articolo. Orbene, secondo consolidata giurisprudenza, affinché una normativa tributaria di uno Stato membro, come quella di cui al procedimento principale, la quale, ai fini del calcolo dell'imposta sulle donazioni, opera una distinzione riguardo al periodo di riferimento ai fini della deduzione applicabile alla base imponibile di un bene immobile situato in tale Stato membro, a seconda che il donante o il donatario risieda in detto Stato membro o che entrambi risiedano in un altro Stato membro, possa considerarsi compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, è necessario che una simile differenza di trattamento riguardi situazioni non oggettivamente comparabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale. Inoltre, per essere giustificata, la differenza di trattamento tra tali due categorie di donazioni non deve andare oltre quanto necessario affinché lo scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi sia raggiunto (v., in tal senso, sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

54 Per quanto riguarda la normativa di cui al procedimento principale, dal fascicolo a disposizione della Corte risulta che l'importo dell'imposta sulle donazioni relativa ad un immobile situato in Germania è calcolato, in forza dell'ErbStG, in funzione, al contempo, del valore di tale bene immobile e del rapporto familiare eventualmente esistente fra il donante ed il donatario. Orbene, né l'uno né l'altro di tali due criteri dipendono dal luogo di residenza del donante o del donatario. Pertanto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 62 delle sue conclusioni, per quanto riguarda l'importo dell'imposta sulle donazioni dovuta in relazione ad un immobile situato in Germania ed oggetto di una donazione, non sussiste alcuna differenza oggettiva che giustifichi una disparità di trattamento fiscale tra, rispettivamente, la situazione in cui nessuna delle parti della donazione risieda in tale Stato membro e quella in cui almeno una di esse risieda nel suddetto Stato. La situazione delle figlie della sig.ra Hünnebeck, pertanto, è comparabile a quella di qualsiasi donatario che acquisisca mediante donazione un bene immobile situato in Germania da una persona residente nel territorio tedesco con cui esista un legame di genitore-figlio, nonché a quella di qualsiasi donatario residente in tale territorio che riceva una donazione da una persona che non vi risiede (v., per analogia, sentenza del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 36).

55 La normativa tedesca considera, in linea di principio, tanto il beneficiario di una donazione fra non residenti quanto quello di una donazione in cui sia parte almeno un residente come soggetti passivi ai fini della riscossione dell'imposta sulle donazioni di beni immobili situati in Germania. Solo per quanto riguarda il periodo rilevante ai fini della deduzione applicabile alla base imponibile tale normativa opera, per il calcolo di tale imposta, una differenza di trattamento tra le donazioni effettuate tra non residenti e quelle in cui sia parte almeno un residente. Viceversa, non è oggetto di contestazione che la determinazione della classe e dell'aliquota d'imposta venga operata in base alle stesse norme per le due categorie di donazioni (v., per analogia, sentenza del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 37).

56 Quando una normativa nazionale pone sullo stesso piano, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni ad un bene immobile situato nello Stato membro in questione, da un lato, i donatari non residenti che abbiano acquisito tale bene da una persona non residente e, dall'altro, i donatari non residenti o residenti che abbiano acquisito tale bene da un donante residente nonché i donatari residenti che abbiano acquisito il medesimo bene da un donante non residente, essa non può, senza violare gli imperativi del diritto dell'Unione, trattare in modo diverso tali donatari, ai fini della medesima imposizione, per quanto riguarda la deduzione applicabile alla base imponibile del bene immobile interessato. Trattando in modo identico, fatta eccezione per quanto riguarda il periodo preso in considerazione per l'applicazione della deduzione di cui può fruire il donatario, le donazioni operate a favore di tali due categorie di soggetti, il legislatore nazionale ha infatti riconosciuto che fra queste ultime non sussiste, quanto alle modalità ed ai presupposti per la riscossione dell'imposta sulle donazioni, alcuna differenza di situazione oggettiva che possa giustificare una differenza di trattamento (v., per analogia, sentenza del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 38).

57 Si deve certamente ammettere che, come fa valere in sostanza il governo tedesco, la base imponibile della donazione di un donatario non residente, quando egli sia parzialmente assoggettato all'imposta sulle donazioni in Germania, è in linea di principio inferiore a quella di un donatario, residente o non residente, che sia integralmente assoggettato a tale imposta in detto Stato membro (v., per analogia, sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 52).

58 Tuttavia, una simile circostanza non può mettere in discussione quanto sopra rilevato, come risulta dalla giurisprudenza della Corte (v., in particolare, sentenza del 3 settembre 2014, Commissione/Spagna, C-127/12, non pubblicata, EU:C:2014:2130, punti 77 e 78), tanto più considerando che il periodo di riferimento per la deduzione applicabile alla base imponibile prevista dalla normativa di cui al procedimento principale non varia in alcun modo in funzione dell'importo della base imponibile della donazione, ma rimane identico indipendentemente da quest'ultimo importo.

59 Ne consegue che, dato che il periodo rilevante ai fini della deduzione applicabile non dipende dall'importo della base imponibile, ma viene applicato al donatario nella sua qualità di soggetto passivo, le caratteristiche proprie della base imponibile del donatario non residente che riceva una donazione da un donante non residente non sono tali da rendere obiettivamente diversa, relativamente a tale periodo, la situazione di detto donatario rispetto a quella del donatario non residente che riceva una donazione da un donante residente o a quella del donatario residente che riceva una donazione da un donante non residente (v., per analogia, sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 55).

60 Occorre dunque verificare se una restrizione ai movimenti di capitali, come quella rilevata al punto 48 della presente sentenza, possa essere obiettivamente giustificata per un motivo imperativo di interesse generale.

Sulla giustificazione della restrizione per un motivo imperativo di interesse generale

61 Per quanto riguarda l'esistenza di un'eventuale giustificazione riconducibile ad un motivo imperativo di interesse generale della restrizione costituita dal trattamento meno favorevole dei non residenti relativamente al periodo di cumulo delle donazioni rilevante ai fini dell'applicabilità della deduzione più elevata, i motivi indicati dal governo tedesco non sono fondati.

62 In primo luogo, per quanto riguarda il motivo vertente sulla necessità di salvaguardare la coerenza del sistema tributario tedesco, va ricordato che dalla giurisprudenza della Corte risulta, in effetti, che detto motivo può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato. Tuttavia, 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 (v. sentenza del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 53 e giurisprudenza ivi citata)

63 Orbene, nel caso di specie è sufficiente rilevare che, anche se il governo tedesco si limita a sostenere, in termini del tutto generici, che l'articolo 2, paragrafo 3, dell'ErbStG ha comportato «una modifica completa» del regime di obbligo tributario personale dei donatari non residenti e che tutti i vantaggi e gli svantaggi derivanti dall'applicazione di uno dei due regimi tributari personali per i quali il beneficiario non residente può optare «si compensano», tale governo non dimostra in che modo il cumulo delle donazioni nell'arco di un periodo di 20 anni, allorché il beneficiario chieda il beneficio della deduzione più elevata, possa essere considerato un mezzo adeguato per conseguire l'obiettivo di salvaguardia della coerenza del sistema fiscale tedesco. In proposito va rilevato che il vantaggio fiscale risultante dal 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 non è compensato da alcun prelievo fiscale determinato a titolo dell'imposta sulle donazioni (v., per analogia, sentenze del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 54, e del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 60).

64 Ne consegue che una restrizione, come quella constatata al punto 48 della presente sentenza, non può trovare giustificazione nella necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale tedesco.

65 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la giustificazione fondata sul principio di territorialità e sull'asserita necessità di assicurare una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri, occorre ricordare che si tratta di un obiettivo legittimo riconosciuto dalla Corte (sentenza del 7 novembre 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

66 Va tuttavia rilevato che, nel caso specifico, la differenza di trattamento per quanto riguarda il periodo di riferimento adottato ai fini dell'applicazione della deduzione più elevata dipende dalla sola applicazione della normativa tedesca di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza dell'11 settembre 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, punto 41). Inoltre, il governo tedesco non dimostra che tale differenza di trattamento sia necessaria per garantire il potere impositivo della Repubblica federale di Germania. Pertanto, il governo tedesco a torto fa valere una simile giustificazione.

67 Di conseguenza si deve rilevare che, nel caso specifico, non è dimostrato che una restrizione, come quella constatata al punto 48 della presente sentenza, consenta di conseguire gli obiettivi di interesse generale che il governo tedesco afferma di perseguire.

68 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che gli articoli 63 e 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa nazionale che preveda, per le donazioni tra non residenti, in mancanza di una specifica richiesta da parte del beneficiario, il ricorso ad un metodo di calcolo dell'imposta mediante l'applicazione di una deduzione fiscale ridotta. Tali articoli ostano altresì, e in ogni caso, ad una normativa nazionale che preveda, su istanza di tale beneficiario, il ricorso ad un metodo di calcolo dell'imposta mediante

applicazione della deduzione più elevata applicabile per le donazioni in cui sia parte almeno un residente, laddove l'esercizio di una simile opzione da parte del beneficiario non residente implica il cumulo, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta per la donazione considerata, di tutte le donazioni ricevute da tale donatario dalla medesima persona nel corso dei dieci anni precedenti e dei dieci anni successivi a detta donazione.

Sulle spese

69 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

Gli articoli 63 e 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa nazionale che preveda, per le donazioni tra non residenti, in mancanza di una specifica richiesta da parte del beneficiario, il ricorso ad un metodo di calcolo dell'imposta mediante l'applicazione di una deduzione fiscale ridotta. Tali articoli ostano altresì, e in ogni caso, ad una normativa nazionale che preveda, su istanza di tale beneficiario, il ricorso ad un metodo di calcolo dell'imposta mediante l'applicazione della deduzione più elevata applicabile per le donazioni in cui sia parte almeno un residente, laddove l'esercizio di una simile opzione da parte del beneficiario non residente implica il cumulo, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta per la donazione considerata, di tutte le donazioni ricevute da tale donatario dalla medesima persona nel corso dei dieci anni precedenti e dei dieci anni successivi a detta donazione.

Firme