Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

21 dicembre 2021 *

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione dei capitali – Articoli 63 e 65 TFUE – Normativa nazionale in materia di imposte di successione – Beni immobili situati nel territorio nazionale – Assoggettamento parziale – Differenza di trattamento tra residenti e non residenti – Diritto a una deduzione dalla base imponibile – Riduzione proporzionale in caso di assoggettamento parziale – Passività relative alle quote di legittima – Assenza di deduzione in caso di assoggettamento parziale»

Nella causa C-394/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania), con decisione del 20 luglio 2020, pervenuta in cancelleria il 18 agosto 2020, nel procedimento

XY

contro

Finanzamt V,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan (relatore), presidente di sezione, K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di giudice della Quinta Sezione, C. Lycourgos, presidente della Quarta Sezione, I. Jarukaitis e M. Ilešič, giudici,

avvocato generale: J. Richard de la Tour

cancelliere: C. Di Bella, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 9 giugno 2021,

considerate le osservazioni presentate:

– per XY, da R. Weller, Steuerberater;

– per il governo tedesco, da J. Möller, R. Kanitz e S. Costanzo, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il tedesco.

– per il governo spagnolo, da J. Ruiz Sánchez, in qualità di agente;

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

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 settembre 2021,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

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

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

Contesto normativo

3 L'Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulle successioni e donazioni), nella versione pubblicata il 27 febbraio 1997 (BGBl. 1997 I, pag. 378), come modificata dal 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 (BGBl. 2017 I, pag. 1682) (in prosieguo: l'«ErbStG»), 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;

(...)».

4 L'articolo 2 dell'ErbStG, intitolato «Obbligo tributario personale», così prevede:

«(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).

(...)».

5 L'articolo 3 dell'ErbStG, intitolato «Trasmissione mortis causa», al punto 1, dispone 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 (BGBl. 2002 I, pag. 42, e rettifiche BGBl. 2002 I, pag. 2909, e BGBl. 2003 I, pag. 738); in prosieguo: il "BGB")];

(...)».

6 L'articolo 9 dell'ErbStG prevede che il fatto generatore dell'imposta è, in caso di trasmissione mortis causa, il decesso del de cuius.

7 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 (...);

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. (...)

(...)».

8 L'articolo 15 dell'ErbStG, intitolato «Classi d'imposta», prevede quanto segue:

«(1) 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,

(...)».

9 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.

(...)».

10 L'articolo 37 dell'ErbStG, intitolato «Applicazione della legge», al paragrafo 14, prevede quanto segue:

«Gli articoli (...) e l'articolo 16, paragrafi 1 e 2, nel testo vigente al 25 giugno 2017, si applicano alle successioni per le quali l'imposta è esigibile dopo il 24 giugno 2017».

11 L'articolo 121 del Bewertungsgesetz (legge relativa alla valutazione dei beni), nella versione pubblicata il 1º febbraio 1991 (BGBl. 1991 I, pag. 230), come modificato dalla legge del 4 novembre 2016, intitolato «Patrimonio nazionale», dispone quanto segue:

«Il patrimonio nazionale comprende:

1. il patrimonio agricolo e forestale nazionale;

2. il patrimonio immobiliare nazionale;

(...)».

12 L'articolo 2303 del BGB, intitolato «Legittimario; ammontare della quota di legittima», al paragrafo 1, dispone 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 (...)».

13 L'articolo 2311 del BGB, intitolato «Valore della successione», così prevede:

«(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».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 La ricorrente nel procedimento principale è una cittadina austriaca che risiede in Austria. È la figlia di E, anch'egli cittadino austriaco residente in Austria, il cui decesso si è verificato il 12 agosto 2018.

15 Quest'ultimo era proprietario di tre terreni edificati e di un terreno non edificato situati in Germania. Egli aveva redatto un testamento nel quale aveva nominato come sua unica erede la figlia, mentre la moglie e il figlio avevano diritto alle quote di legittima.

16 In seguito al decesso del padre, la ricorrente nel procedimento principale si è impegnata, con una convenzione, a pagare alla madre e al fratello le somme di EUR 1 700 000 e di EUR 2 850 000, al fine di soddisfare i loro diritti alle quote di legittima. Nella denuncia di successione presentata all'Ufficio delle imposte V, in relazione all'imposta di successione, essa ha chiesto di dedurre dal valore della successione mortis causa le passività risultanti dalle quote di legittima, come passività ereditarie, nella misura del 43% del loro valore, ossia per un totale di EUR 1 956 500. Secondo la ricorrente, la parte del patrimonio immobiliare soggetta all'imposta di successione in Germania avrebbe rappresentato il 43% del valore dell'intero asse ereditario, pari a EUR 11 592 598,10, che comprendeva anche capitali mobiliari e un bene immobile situato in Spagna.

17 L'Ufficio delle imposte V ha liquidato in EUR 642 333 l'imposta di successione dovuta dalla ricorrente nel procedimento principale. L'imposta così calcolata assoggettava a tassazione solo i beni immobili situati in Germania. Esso ha negato la deduzione come passività ereditarie delle passività risultanti dalle quote di legittima, considerando, conformemente all'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, dell'ErbStG, che tali quote di legittima fossero prive di rapporto economico con i beni immobili ricompresi nell'asse ereditario. Inoltre, ai fini del calcolo dell'imposta di successione, detto Ufficio ha tenuto conto, anziché della deduzione di EUR 400 000 prevista, in linea di principio, per i figli del de cuius, in forza dell'articolo 16, paragrafo 1, punto 2, del citato ErbStG, di una deduzione di importo inferiore in applicazione dell'articolo 16, paragrafo 2, di detto ErbStG.

18 Con il suo ricorso dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania), la ricorrente nel procedimento principale sostiene che la deduzione di cui all'articolo 16, paragrafo 1, punto 2, dell'ErbStG le spetterebbe in toto, affermando che il paragrafo 2 di tale disposizione è contrario al diritto dell'Unione. Essa ritiene, inoltre, che lo

stesso valga per il diniego della deduzione come passività ereditarie, in tutto o in parte, del valore delle passività relative alle quote di legittima, nella misura dell'importo che tale ricorrente nel procedimento principale ha calcolato.

19 Il giudice del rinvio espone che la soluzione della controversia di cui è investito dipende dalla questione se siano conformi all'articolo 63, paragrafo 1, e all'articolo 65 TFUE l'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG e l'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, della stessa legge, i quali si applicano in caso di assoggettamento parziale all'imposta di successione qualora, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, né il defunto né l'erede avessero il domicilio o la residenza abituale in Germania al momento del decesso.

20 In primo luogo, tale giudice osserva che l'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG è stato introdotto dal legislatore tedesco per dar seguito alla sentenza dell'8 giugno 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). In forza di tale disposizione e conformemente all'articolo 37, paragrafo 14, dell'ErbStG, per i trasferimenti mortis causa, per i quali il fatto generatore dell'imposta è successivo al 24 giugno 2017, occorrerebbe ridurre la deduzione di cui all'articolo 16, paragrafo 1, dell'ErbStG di un importo calcolato in applicazione del paragrafo 2 di tale disposizione. Detto giudice esprime tuttavia dubbi circa la compatibilità di tale nuova normativa con l'articolo 63, paragrafo 1, e con l'articolo 65 TFUE, come interpretati dalla Corte.

21 In secondo luogo, il giudice del rinvio si interroga altresì sulla compatibilità dell'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, dell'ErbStG con tali disposizioni.

22 Nell'ambito dell'assoggettamento parziale all'imposta di successione di cui al procedimento principale, l'Ufficio delle imposte V ha assoggettato all'imposta solo il patrimonio immobiliare nazionale. A tale riguardo, l'articolo 10, paragrafo 6, dell'ErbStG non consentirebbe alla ricorrente nel procedimento principale di dedurre dalla trasmissione mortis causa, come passività ereditarie, in applicazione dell'articolo 10, paragrafo 5, dell'ErbStG, il valore delle passività relative alle quote di legittima della madre e del fratello che è tenuta a soddisfare.

23 Infatti, secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), il collegamento economico richiesto da tale articolo 10, paragrafo 6, ai fini della deducibilità di debiti e oneri sussisterebbe solo qualora questi possano essere ricondotti a beni patrimoniali determinati inclusi nella successione. Orbene, secondo tale giurisprudenza, il fatto che, conformemente all'articolo 2311 del BGB, la quota di legittima è calcolata in funzione del valore della successione non creerebbe un collegamento economico siffatto, ma, tutt'al più, un nesso giuridico.

24 Tale giudice precisa che, supponendo che, alla data del decesso, il de cuius o la ricorrente nel procedimento principale avessero avuto il domicilio o la residenza abituale in Germania, tale situazione avrebbe comportato l'assoggettamento integrale della ricorrente nel procedimento principale che le avrebbe consentito di dedurre integralmente dal patrimonio trasmesso mortis causa, come passività ereditarie, le passività relative alle quote di legittima, sulla base dell'articolo 10, paragrafo 5, punto 2, dell'ErbStG.

25 In tale contesto, il Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf) 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 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».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

26 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 63 e 65 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro relativa al calcolo dell'imposta di successione la quale prevede che, in caso di trasmissione mortis causa di beni immobili situati nel territorio nazionale, qualora, alla data del decesso, né il de cuius né l'erede avessero il proprio domicilio o la propria residenza abituale in tale Stato membro, la deduzione dalla base imponibile è ridotta, rispetto alla deduzione applicata nel caso in cui almeno uno dei due, alla stessa data, avesse il proprio domicilio o la propria residenza abituale in tale Stato membro, di un importo corrispondente alla quota rappresentata dal valore del patrimonio non assoggettato ad imposizione in detto Stato membro rispetto al valore dell'intero asse ereditario.

27 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, sebbene la materia delle imposte dirette rientri nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e, in particolare, delle libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE [v., segnatamente, sentenze del 23 febbraio 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, punto 36 e giurisprudenza ivi citata, del 3 marzo 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, punto 73 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 29 aprile 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Redditi versati dagli OICVM), C-480/19, EU:C:2021:334, punto 25 e giurisprudenza ivi citata].

28 L'articolo 63, paragrafo 1, TFUE vieta in via generale tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi.

29 L'imposta riscossa sulle successioni, consistenti nella trasmissione ad una o a più persone del patrimonio lasciato da una persona defunta, rientra nelle disposizioni del Trattato FUE relative ai movimenti di capitali di cui all'articolo 63 TFUE, eccettuati i casi in cui i loro elementi costitutivi si trovino all'interno di un solo Stato membro (sentenza del 26 maggio 2016, Commissione/Grecia, C-244/15, EU:C:2016:359, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

30 Una situazione nella quale uno Stato membro applica l'imposta di successione a beni successori situati nel suo territorio, appartenenti a una persona che non risieda in quest'ultimo alla data del decesso e spettanti a un erede anch'esso non residente, non può essere considerata come una situazione puramente interna. Di conseguenza, una situazione del genere rientra nell'ambito dei movimenti di capitali, ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE.

31 Occorre quindi esaminare se una normativa nazionale che prevede, nei casi di assoggettamento parziale all'imposta di successione, una riduzione della deduzione dalla base imponibile costituisca una restrizione ai movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE e, in caso affermativo, se una siffatta restrizione sia giustificata.

Sull'esistenza di una restrizione ai sensi dell'articolo 63 TFUE

32 In caso di successioni, le misure che costituiscono restrizioni ai movimenti di capitali comprendono quelle che hanno l'effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato diverso da quello in cui sono ubicati i beni di cui trattasi (sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

33 Nel caso di specie, la normativa nazionale di cui al procedimento principale prevede che, qualora una successione comprenda beni immobili situati in Germania e né il de cuius né l'erede risiedessero in tale Stato membro alla data del decesso, la deduzione dalla base imponibile è inferiore a quella che sarebbe stata applicata se il defunto o l'erede avesse risieduto, a tale data, in detto Stato membro. Tale deduzione è infatti diminuita di un importo corrispondente alla quota rappresentata dal valore del patrimonio non assoggettato ad imposizione in detto Stato membro rispetto al valore dell'intero asse ereditario.

34 Pertanto, una normativa siffatta fa sì che le successioni tra non residenti siano soggette a un maggior onere fiscale rispetto a quelle che coinvolgano almeno un residente e, pertanto, ha l'effetto di diminuire il valore della successione. Ne consegue che una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, configura una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE (v., segnatamente, sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punti 25 e 26 nonché giurisprudenza ivi citata).

Sull'esistenza di una giustificazione alla restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 65 TFUE

35 Dal paragrafo 1 dell'articolo 65 TFUE, in combinato disposto con il paragrafo 3 del medesimo articolo, risulta che gli Stati membri possono operare, nella loro normativa nazionale, una distinzione tra i contribuenti residenti e quelli non residenti purché tale distinzione non costituisca un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali.

36 Occorre quindi distinguere le differenze di trattamento consentite ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE dalle discriminazioni arbitrarie vietate dal paragrafo 3 dello stesso articolo. A tal riguardo, emerge dalla giurisprudenza della Corte che, affinché una normativa possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, è necessario che la differenza di trattamento riguardi situazioni che non siano oggettivamente comparabili o che essa sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale (v., in tal senso, sentenza del 30 giugno 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, punto 26 e giurisprudenza ivi citata). In quest'ultimo caso, la differenza di trattamento dev'essere idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo che essa persegue e non andare oltre quanto è necessario per conseguire tale obiettivo (v., in tal senso, sentenza del 22 novembre 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

– *Sulla comparabilità delle situazioni in esame*

37 Il governo tedesco sostiene che una successione riguardante non residenti e quella che coinvolge un residente sono riconducibili a situazioni obiettivamente distinte. La differenza di trattamento fiscale tra una successione riguardante non residenti e quella che coinvolge un residente per quanto riguarda l'imposta di successione relativa a beni immobili situati in Germania sarebbe quindi oggettivamente giustificata.

38 Si deve rilevare che, in forza della normativa di cui trattasi nel procedimento principale, l'importo dell'imposta di successione relativa a beni immobili situati in Germania è calcolato in funzione tanto del valore di tali beni immobili quanto del rapporto personale esistente tra il de cuius e l'erede. Orbene, né l'uno né l'altro dei due criteri citati dipende dal luogo di residenza di questi ultimi. Inoltre, la normativa nazionale di cui trattasi considera soggetti passivi ai fini della riscossione dell'imposta di successione relativa ai beni immobili situati in Germania tanto il beneficiario di una successione aperta tra non residenti quanto quello di una successione che coinvolge almeno un residente. Infatti, in entrambi i casi, ai fini del calcolo dell'importo dell'imposta di successione, la determinazione tanto della classe quanto dell'aliquota d'imposta derivano dalle stesse regole. È quindi solo per quanto attiene alla determinazione dell'arricchimento imponibile del beneficiario che tale normativa opera, ai fini del calcolo dell'imposta di successione relativa a beni immobili situati in Germania, una differenza di trattamento tra le successioni aperte tra non residenti e quelle che coinvolgono un residente.

39 Ciò premesso, si deve considerare che, mettendo sullo stesso piano, ai fini dell'imposizione su beni immobili, da un lato, gli eredi non residenti che abbiano acquisito tali beni da un de cuius non residente e, dall'altro, gli eredi, non residenti o residenti, che abbiano acquisito i beni stessi da un de cuius residente nonché gli eredi residenti che abbiano acquisito i medesimi beni da un de cuius non residente, il legislatore nazionale stesso ha ritenuto che non esistesse tra queste due categorie

di eredi, per quanto riguarda le modalità e i presupposti dell'imposizione relativa all'imposta di successione, alcuna differenza di situazione oggettiva (v., in tal senso, sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 51).

40 È vero che, come sostiene il governo tedesco, da un lato, la potestà impositiva tedesca nei casi di assoggettamento parziale all'imposta di successione applicabile alle successioni tra non residenti è limitata al patrimonio immobiliare nazionale, mentre nei casi di assoggettamento integrale a tale imposta di successione applicabile alle successioni che coinvolgono almeno un residente, detta potestà si estende a tutti i beni trasferiti. Dall'altro lato, nel procedimento principale, contrariamente alle disposizioni che sono state oggetto, in particolare, della sentenza del 17 ottobre 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), l'importo della deduzione applicabile agli eredi parzialmente soggetti a imposizione è determinato non più in modo forfettario, bensì in proporzione al valore del patrimonio sul quale tale potere è esercitato rispetto al valore dell'intero asse ereditario.

41 Tuttavia, tali circostanze non possono inficiare la conclusione di cui al punto 39 della presente sentenza. Infatti, nei casi di assoggettamento integrale, l'importo della deduzione dalla base imponibile prevista dalla normativa di cui trattasi nel procedimento principale non varia affatto in funzione dell'importo della base imponibile rientrante nella potestà impositiva tedesca. Come risulta dalle informazioni presentate alla Corte, tale deduzione, che viene determinata in funzione del vincolo di parentela esistente tra l'erede e il de cuius, è automaticamente concessa a qualsiasi erede per il solo fatto della sua qualità di soggetto passivo dell'imposta di successione in Germania al fine di garantire l'esenzione di una parte del patrimonio familiare mediante la riduzione dell'importo totale della successione. Orbene, per quanto riguarda l'imposizione risultante dall'esercizio, da parte della Repubblica federale di Germania, della sua potestà impositiva, un erede parzialmente soggetto a imposizione si trova in una situazione comparabile a quella di un erede integralmente assoggettato ad essa, dal momento che – così come lo status di soggetto passivo non dipende dal luogo di residenza, atteso che la normativa in esame assoggetta all'imposta di successione qualunque acquisizione di beni immobili situati in Germania a prescindere dal fatto che il de cuius e l'erede siano residenti o meno – né la natura del vincolo di parentela che unisce questi ultimi né l'obiettivo dell'esenzione parziale del patrimonio familiare dipendono dal luogo di residenza (v., in tal senso, sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 53).

42 Pertanto, il beneficiario di una successione la cui base imponibile in Germania sia composta da beni immobili equivalenti a quelli per i quali la ricorrente nel procedimento principale è assoggettata all'imposta di successione, qualora avesse acquisito tali beni da una persona residente nel territorio tedesco con la quale esisteva un vincolo di parentela oppure, ove residente in tale territorio, avesse acquisito tale bene da una persona siffatta che non vi risiedeva, potrebbe avvalersi, a differenza della ricorrente di cui trattasi, dell'integralità della deduzione prevista dalla normativa nazionale.

43 Ne consegue che le circostanze invocate dal governo tedesco non sono tali da rendere oggettivamente diversa, rispetto a tale deduzione, la situazione dell'erede non residente di un de cuius non residente 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 (v., in tal senso, sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 55).

44 Da quanto precede risulta che la differenza di trattamento relativa al beneficio di una deduzione come quella di cui trattasi nel procedimento principale riguarda situazioni oggettivamente comparabili.

– *Sulla giustificazione della restrizione per un motivo imperativo di interesse generale*

45 Il governo tedesco sostiene che tale differenza di trattamento può essere giustificata, in particolare, dalla necessità di garantire la coerenza del suo regime fiscale.

46 In proposito si deve ricordare che la Corte ha già riconosciuto che la necessità di preservare la coerenza di un regime fiscale può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato. Tuttavia, affinché un simile argomento di giustificazione possa essere accolto, occorre che sia provata l'esistenza di un nesso diretto tra la concessione del vantaggio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale vantaggio con un determinato prelievo fiscale e la natura diretta di tale nesso deve essere valutata alla luce dell'obiettivo della normativa in questione (sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 59 e giurisprudenza ivi citata)

47 Nel caso di specie, come esposto al punto 41 della presente sentenza, il governo tedesco sostiene che, nell'ambito dell'imposta di successione avente ad oggetto l'imposizione dell'arricchimento risultante da una trasmissione mortis causa, la deduzione prevista dall'articolo 16 dell'ErbStG, il cui importo dipende dal vincolo di parentela esistente tra il de cuius e l'erede, mira a garantire l'esenzione di una parte del patrimonio familiare mediante la riduzione dell'importo totale della successione. In particolare, essa ha lo scopo di assicurare, nel caso di membri di una famiglia legati da vincoli stretti, che ciascuno di tali soggetti passivi possa fruire della successione spettantegli, essendo parzialmente esentato dall'imposta di successione, o totalmente esente per quanto riguarda le trasmissioni di minore entità all'interno della famiglia.

48 A tal fine, in forza dell'articolo 16, paragrafo 1, dell'ErbStG, i beneficiari della successione sono in grado di trarre vantaggio dalla totalità di tale deduzione qualora il prelievo fiscale cui si riferisce si estenda all'intero asse ereditario trasmesso.

49 Per contro, il paragrafo 2 del suddetto articolo prevede che la deduzione cui l'erede può aver diritto in virtù del suo vincolo di parentela con il de cuius è diminuita in proporzione della parte di arricchimento dell'erede non rientrante nella potestà impositiva della Repubblica federale di Germania.

50 Pertanto, una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale stabilisce un nesso diretto tra la deduzione di cui può avvalersi l'erede e la portata della potestà impositiva esercitata nei confronti dell'arricchimento derivante per quest'ultimo dalla trasmissione mortis causa.

51 Inoltre, alla luce dei principi ricordati al punto 36 della presente sentenza, occorre rilevare, da un lato, che tale nesso è idoneo a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito da tale normativa. Infatti, la normativa di cui trattasi nel procedimento principale garantisce che, per un arricchimento globale dello stesso valore, la deduzione concessa rappresenti una proporzione equivalente della parte dell'asse ereditario soggetta a imposizione, tanto nel caso di assoggettamento integrale quanto nel caso di assoggettamento parziale.

52 Tale normativa ha così l'effetto di evitare che, autorizzando un erede parzialmente soggetto a imposizione a beneficiare della deduzione nella sua interezza, mentre tale deduzione non si riferirebbe a un prelievo fiscale gravante sull'intero arricchimento risultante dalla trasmissione mortis causa, la capacità contributiva di tale persona parzialmente soggetta a imposizione sia sistematicamente sottovalutata.

53 Dall'altro lato, detta normativa non eccede quanto necessario per raggiungere l'obiettivo perseguito, in quanto il vantaggio tratto dalla deduzione di cui trattasi nel procedimento principale opera proporzionalmente alla portata della potestà impositiva esercitata dalla Repubblica federale di Germania rispetto all'intero asse ereditario. In particolare, da questa stessa normativa discende che, se i beni immobili assoggettati ad imposta da tale Stato membro equivalgono all'intero asse ereditario, l'erede parzialmente soggetto a imposizione ha il diritto, al pari di un erede integralmente assoggettatovi, di beneficiare integralmente della deduzione prevista in ragione del suo vincolo di parentela con il de cuius.

54 Ne consegue che, a differenza della normativa che prevedeva una deduzione forfettaria nei casi di assoggettamento parziale controversa nella causa che ha dato origine alla sentenza del 17 ottobre 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), la restrizione ai movimenti di capitali, ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, risultante da una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale, nella misura in cui essa riguarda la deduzione dalla base imponibile, è giustificata dalla necessità di preservare la coerenza del regime fiscale.

55 Pertanto, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 63 e 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno Stato membro relativa al calcolo dell'imposta di successione la quale prevede che, in caso di trasmissione mortis causa di beni immobili situati nel territorio nazionale, allorché, alla data del decesso, né il de cuius né l'erede avevano il proprio domicilio o la propria residenza abituale in tale Stato membro, la deduzione dalla base imponibile è ridotta – rispetto alla deduzione applicata allorché almeno uno dei due, alla stessa data, aveva il proprio domicilio o la propria residenza abituale in tale Stato membro – di un importo corrispondente alla quota rappresentata dal valore del patrimonio non assoggettato ad imposizione in detto Stato membro rispetto al valore dell'intero asse ereditario.

Sulla seconda questione

56 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 63 e 65 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro relativa al calcolo dell'imposta di successione, la quale prevede che, in caso di trasmissione mortis causa di beni immobili situati nel territorio nazionale, qualora, alla data del decesso, né il defunto né l'erede avessero il proprio domicilio o la propria residenza abituale in tale Stato membro, le passività relative alle quote di legittima non siano deducibili, come passività ereditarie, mentre le medesime passività sarebbero invece interamente deducibili nel caso in cui almeno uno dei due, alla stessa data, avesse il proprio domicilio o la propria residenza abituale in tale Stato membro.

57 Dalle considerazioni esposte ai punti da 27 a 30 della presente sentenza discende che occorre esaminare se una siffatta normativa nazionale costituisca una restrizione ai movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE e, in caso affermativo, se una siffatta restrizione sia giustificata.

Sull'esistenza di una restrizione ai sensi dell'articolo 63 TFUE

58 Come ricordato al punto 32 della presente sentenza, in caso di successione, le misure che costituiscono restrizioni alla libera circolazione dei capitali comprendono quelle che hanno l'effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato membro diverso da quello sul cui territorio sono ubicati i beni di cui trattasi.

59 Nel caso di specie, la normativa nazionale di cui al procedimento principale prevede che, qualora una successione comprenda beni immobili situati in Germania, laddove né il de cuius né l'erede risiedessero in tale Stato membro alla data del decesso, tale erede non può dedurre, come passività ereditarie, le passività relative alle quote di legittima, mentre tale deducibilità è prevista nel caso in cui il de cuius o l'erede avessero la propria residenza nel territorio tedesco a tale data.

60 Pertanto, una normativa siffatta, che subordina al luogo di residenza del de cuius e dell'erede, alla data del decesso, la facoltà di dedurre dalla base imponibile della successione le passività relative alle quote di legittima corrispondenti a beni immobili situati nel territorio nazionale, comporta che le successioni tra non residenti relative a tali beni siano soggette a un maggior onere fiscale rispetto a quelle che coinvolgano almeno un residente e, pertanto, ha l'effetto di diminuire il valore di detta successione. Ne consegue che una normativa nazionale, come quella in esame nel procedimento principale, costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE (v., per analogia, sentenza dell'11 settembre 2008, Eckelkamp e a., C-11/07, EU:C:2008:489, punti 45 e 46).

Sull'esistenza di una giustificazione alla restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 65 TFUE

61 Ciò premesso, occorre esaminare se la restrizione alla libera circolazione dei capitali così constatata possa essere giustificata ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE e, alla luce dei motivi esposti ai punti 35 e 36 della presente sentenza, se la differenza di trattamento riguardi situazioni che non sono oggettivamente comparabili o se essa risponda a un motivo imperativo di interesse generale ed, eventualmente, se sia idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo da essa perseguito e non vada oltre quanto necessario per conseguire tale obiettivo.

– *Sulla comparabilità delle situazioni in esame*

62 Come risulta dai punti da 37 a 39 della presente sentenza, per quanto riguarda l'importo dell'imposta di successione dovuta per i beni immobili situati in Germania, non esiste alcuna differenza oggettiva tra, rispettivamente, le successioni tra persone delle quali nessuna risiede, alla data del decesso, in tale Stato membro e le successioni tra persone delle quali almeno una risiede, a tale data, in detto Stato.

63 Questa valutazione non può essere rimessa in discussione dall'argomento del governo tedesco secondo cui, a differenza della giurisprudenza derivante, segnatamente, dalla sentenza dell'11 settembre 2008, Eckelkamp e a. (C-11/07, EU:C:2008:489), e riguardante la deducibilità di passività gravanti su un bene immobile oggetto di imposizione a titolo di imposta di successione, le passività relative alle quote di legittima non avrebbero una connessione diretta con i beni immobili situati nel territorio tedesco soggetti all'imposta di successione.

64 Infatti, a prescindere dalla loro qualificazione nel diritto nazionale, le passività relative alle quote di legittima si riferiscono, almeno in parte, ai beni immobili situati in Germania e sui quali la Repubblica federale di Germania esercita, per tale motivo, la sua potestà impositiva.

65 Da quanto precede risulta che la differenza di trattamento relativa alla deducibilità delle passività relative alle quote di legittima, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, riguarda situazioni oggettivamente comparabili.

– *Sulla giustificazione della restrizione per un motivo imperativo di interesse generale*

66 Il governo tedesco sostiene che la suddetta differenza di trattamento può essere giustificata, in primo luogo, dalla necessità di garantire la coerenza del suo regime fiscale.

67 Come ricordato al punto 46 della presente sentenza, la necessità di preservare la coerenza di un regime fiscale può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato. Tuttavia, affinché una giustificazione del genere possa essere accolta, occorre che sia dimostrata la sussistenza di un nesso diretto tra il vantaggio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale vantaggio tramite un prelievo fiscale determinato e la natura diretta di tale nesso deve essere valutata alla luce dell'obiettivo della normativa in questione.

68 Nel caso di specie, il governo tedesco sostiene che le disposizioni concernenti la deducibilità delle passività relative alle quote di legittima hanno lo scopo di consentire la determinazione dell'accrescimento patrimoniale effettivo risultante dalla trasmissione mortis causa in base al quale è dovuta l'imposta di successione.

69 Orbene, la differenza di trattamento derivante dalla normativa di cui trattasi nel procedimento principale non può essere giustificata dalla necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale tedesco, in quanto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 104 delle sue conclusioni, l'articolo 10, paragrafo 6, dell'ErbStG ha l'effetto di escludere la deduzione delle passività relative alle quote di legittima, qualora, alla data del decesso, né il defunto né l'erede avessero il domicilio o la residenza abituale nel territorio tedesco, e ciò sebbene, come risulta dal punto 64 della presente sentenza, tali passività presentino, quantomeno parzialmente, una connessione sufficiente con gli elementi dell'asse ereditario sui quali la Repubblica federale di Germania esercita la sua potestà impositiva e che corrispondono a una frazione dell'asse ereditario che non costituisce un arricchimento per gli eredi parzialmente soggetti a imposizione.

70 Il governo tedesco sostiene, in secondo luogo, che una differenza di trattamento come quella di cui trattasi nel procedimento principale può essere giustificata dal principio di territorialità e dalla necessità di garantire una ripartizione equilibrata della potestà impositiva tra gli Stati membri, il che costituisce, certamente, un obiettivo legittimo riconosciuto dalla Corte (sentenza dell' 8 giugno 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, punto 65).

71 Tuttavia, occorre rilevare che la differenza di trattamento relativa alla deducibilità delle passività relative alle quote di legittima di cui al procedimento principale dipende dalla sola applicazione della normativa tedesca di cui trattasi. Inoltre, il governo tedesco non espone le ragioni per cui la presa in considerazione delle passività relative alle quote di legittima, allorché queste ultime sono connesse ai beni immobili sui quali la Repubblica federale di Germania esercita la propria competenza fiscale nell'ambito di un assoggettamento parziale ad imposta, condurrebbe il suddetto Stato membro a rinunciare a una parte di tale competenza a vantaggio di altri Stati

membri o inciderebbe sulla potestà impositiva di detto Stato membro (v., in tal senso, sentenze dell'8 giugno 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, punto 66 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 22 giugno 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punto 70).

72 Nella misura in cui tale Stato membro sostiene che siffatta differenza di trattamento è giustificata al fine di evitare una doppia deduzione delle passività relative alle quote di legittima, occorre ricordare, anzitutto, che un cittadino di uno Stato membro non può essere privato della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato FUE perché approfitta dei vantaggi fiscali legalmente offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede (sentenza del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

73 Inoltre, come precisato dal governo tedesco nelle sue osservazioni scritte e con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, non esiste una convenzione bilaterale tra la Repubblica federale di Germania e la Repubblica d'Austria in materia di applicazione dell'imposta di successione. In tali circostanze, lo Stato membro nel cui territorio è situato il bene immobile oggetto della successione non può, al fine di giustificare una restrizione alla libera circolazione dei capitali derivante dalla sua normativa, avvalersi dell'esistenza, indipendente dalla sua volontà, di una possibilità per l'erede di fruire di una deduzione analoga concessa da un altro Stato membro, che potrebbe compensare, in tutto o in parte, il danno subìto da quest'ultimo a causa della mancata presa in considerazione, da parte dello Stato membro in cui sono situati i beni immobili suddetti, in sede di calcolo dell'imposta di successione, delle passività relative alle quote di legittima (v., in particolare, sentenze dell'11 settembre 2008, Eckelkamp e a., C-11/07, EU:C:2008:489, punti 67 e 68; dell'11 settembre 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, punti 64 e 65, nonché del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 42).

74 Infatti, uno Stato membro non può invocare l'esistenza di un vantaggio concesso unilateralmente da un altro Stato membro, per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato FUE, segnatamente in forza delle disposizioni di quest'ultimo inerenti alla libera circolazione dei capitali (v., in particolare, sentenza del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

75 Ne consegue che la restrizione ai movimenti di capitali, ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, risultante da una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale, nella misura in cui riguarda l'indeducibilità delle passività relative alle quote di legittima, non può essere giustificata né dalla necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale tedesco né dal principio di territorialità e dalla necessità di garantire una ripartizione equilibrata della potestà impositiva tra gli Stati membri.

76 Pertanto, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che gli articoli 63 e 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro relativa al calcolo dell'imposta di successione la quale prevede che, in caso di trasmissione mortis causa di beni immobili situati nel territorio nazionale, qualora, alla data del decesso, né il defunto né l'erede avessero il proprio domicilio o la propria residenza abituale in tale Stato membro, le passività relative alle quote di legittima non siano deducibili dal valore della successione come passività ereditarie, mentre le medesime passività sono interamente deducibili nel caso in cui almeno uno dei due, alla stessa data, avesse il proprio domicilio o la propria residenza abituale in tale Stato membro.

Sulle spese

77 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 (Quinta Sezione) dichiara:

1) **Gli articoli 63 e 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno Stato membro relativa al calcolo dell'imposta di successione la quale prevede che, in caso di trasmissione mortis causa di beni immobili situati nel territorio nazionale, allorché, alla data del decesso, né il de cuius né l'erede avevano il proprio domicilio o la propria residenza abituale in tale Stato membro, la deduzione dalla base imponibile è ridotta – rispetto alla deduzione applicata allorché almeno uno dei due, alla stessa data, aveva il proprio domicilio o la propria residenza abituale in tale Stato membro – di un importo corrispondente alla quota rappresentata dal valore del patrimonio non assoggettato ad imposizione in detto Stato membro rispetto al valore dell'intero asse ereditario.**

2) **Gli articoli 63 e 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro relativa al calcolo dell'imposta di successione la quale prevede che, in caso di trasmissione mortis causa di beni immobili situati nel territorio nazionale, qualora, alla data del decesso, né il defunto né l'erede avessero il proprio domicilio o la propria residenza abituale in tale Stato membro, le passività relative alle quote di legittima non siano deducibili dal valore della successione come passività ereditarie, mentre le medesime passività sono interamente deducibili nel caso in cui almeno uno dei due, alla stessa data, avesse il proprio domicilio o la propria residenza abituale in tale Stato membro.**

Firme