SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

27 gennaio 2009 *

Nel procedimento C-318/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con decisione 9 luglio 2007, pervenuta in cancelleria l'11 luglio 2007, nella causa

Hein Persche

contro

Finanzamt Lüdenscheid,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, A. Rosas, K. Lenaerts (relatore), J.-C. Bonichot e T. von Danwitz, presidenti di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. K. Schiemann, J. Makarczyk, P. Kūris e E. Juhász, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. P. Mengozzi
cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 17 giugno 2008,

considerate le osservazioni presentate:

— per il Finanzamt Lüdenscheid, dal sig. H. Brandenberg, Leitender Ministerialrat;

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

— per il governo ellenico, dal sig. S. Spyropoulos nonché dalle sig.re Z. Chatzipavlou e I. Pouli, in qualità di agenti;

— per il governo spagnolo, dal sig. M. Muñoz Pérez, in qualità di agente;

— per il governo francese, dai sigg. J.-C. Gracia, G. de Bergues e J.-C. Niollet, in qualità di agenti;

— per l'Irlanda, dai sigg. D. O'Hagan e G. Hogan, in qualità di agenti, assistiti dalla sig.ra E. Barrington, BL;

— per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra I. Rao e dal sig. R. Hill, in qualità di agenti;

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

— per l'Autorità di sorveglianza AELS, dal sig. P. Bjørgan e dalla sig.ra I. Hauger, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 ottobre 2008,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 56 CE - 58 CE.

2 Detta domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra il sig. Persche, consulente fiscale stabilito in Germania, e il Finanzamt Lüdenscheid (Ufficio delle imposte di Lüdenscheid; in prosieguo: il «Finanzamt») in merito alla deducibilità fiscale di una donazione in natura ad un ente riconosciuto di interesse generale situato in Portogallo.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 1, n. 1, della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette (GU L 336, pag. 15), come modificata dall'Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei Trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 1994, C 241, pag. 21, e GU 1995, L 1, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva 77/799»), dispone:

«Le competenti autorità degli Stati membri scambiano, conformemente alla presente direttiva, ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio (…)».

4 L'art. 2, n. 1, della direttiva 77/799 così prevede:

«L'autorità competente di uno Stato membro può chiedere all'autorità competente di un altro Stato membro di comunicargli le informazioni di cui all'art. 1, [n.] 1, per quanto

concerne un caso specifico. L'autorità competente dello Stato cui la richiesta di informazioni è rivolta non è tenuta ad ottemperare a tale richiesta se risulta che l'autorità competente dello Stato richiedente non ha esaurito le abituali fonti di informazione che avrebbe potuto utilizzare, secondo le circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza mettere in pericolo i risultati dell'inchiesta».

La normativa nazionale

5 Ai sensi dell'art. 10 b, n. 1, della legge tedesca relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz; in prosieguo: l'«EStG»), i soggetti passivi possono dedurre dall'importo complessivo dei redditi, a titolo di spese straordinarie deducibili ed entro determinati limiti, gli importi versati per la realizzazione di opere di beneficenza, di culto, religiose o scientifiche nonché per opere considerate di interesse generale. In forza del n. 3 dello stesso articolo, tale deduzione vale anche per le donazioni in natura.

6 A tenore dell'art. 49 del regolamento di attuazione della legge relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung; in prosieguo: l'«EStDV»), la possibilità di dedurre le donazioni è limitata ai casi in cui il beneficiario sia una persona giuridica nazionale di diritto pubblico o un servizio pubblico nazionale oppure una persona giuridica, un'associazione di persone o una massa patrimoniale ai sensi dell'art. 5, n. 1, punto 9, della legge relativa all'imposta sulle società (Körperschaftsteuergesetz; in prosieguo: il «KStG»). Quest'ultima disposizione definisce l'insieme degli enti, vale a dire le persone giuridiche, le associazioni di persone e le masse patrimoniali, che sono esenti dall'imposta sulle società: si tratta degli enti che, in applicazione del proprio statuto e tenuto conto della loro gestione effettiva, perseguono esclusivamente e direttamente scopi di interesse generale, filantropici o di culto. Tale esenzione si applica, tuttavia, solamente agli enti stabiliti nel territorio tedesco, conformemente al disposto dell'art. 5, n. 2, punto 2, del KStG.

7 Ai sensi dell'art. 50, n. 1, dell'EStDV, le donazioni di cui all'art. 10 b dell'EStG — fatte salve le disposizioni speciali applicabili alle donazioni di importo massimo pari a EUR 100 — possono essere dedotte solo dietro presentazione di un modulo amministrativo compilato dall'ente beneficiario. Ai fini della tassazione del reddito del donatore detto modulo (riempito) costituisce una prova sufficiente del fatto che il beneficiario della donazione soddisfa le condizioni imposte dalla legge. Pertanto l'amministrazione fiscale competente a liquidare l'imposta a carico del donatore non è tenuta a verificare se l'ente beneficiario rispetti le condizioni che danno diritto all'esenzione dall'imposta sulle società.

8 Gli artt. 51-68 del codice tedesco dei tributi (Abgabenordnung; in prosieguo: l'«AO») definiscono gli scopi che un ente deve perseguire e le modalità con cui tali scopi devono essere perseguiti per beneficiare dell'esenzione fiscale.

9 A mente dell'art. 52, nn. 1 e 2, punto 2, dell'AO, un ente esercita la propria attività a fini di interesse generale quando con tale attività mira a promuovere gli interessi della collettività, in particolare sostenendo l'assistenza per l'infanzia e per gli anziani. Conformemente all'art. 55, n. 1, punti 1 e 5, dell'AO, l'ente deve agire in modo disinteressato, vale a dire deve, inter alia, utilizzare i suoi mezzi esclusivamente e tempestivamente per gli obiettivi che godono dei benefici fiscali e non a favore dei suoi membri. A norma dell'art. 59 dell'AO, l'ente può beneficiare di agevolazioni fiscali solo se dal suo statuto risulta che persegue unicamente e direttamente scopi che soddisfano le condizioni definite agli artt. 52-55 dell'AO.

10 Ai termini dell'art. 63, n. 3, dell'AO, spetta all'ente provare, mediante regolare contabilizzazione delle entrate e delle uscite, che la sua effettiva gestione mira esclusivamente e direttamente al raggiungimento degli obiettivi fiscalmente agevolati. Nel caso di doni in natura, l'art. 50, n. 4, seconda frase, dell'EStDV impone all'ente beneficiario di conservare le prove del valore della donazione dichiarata.

11 Conformemente agli artt. 193 e seguenti dell'AO, l'accertamento se la gestione di un ente corrisponda effettivamente alle disposizioni statutarie e se i mezzi dell'ente vengano utilizzati disinteressatamente e tempestivamente può avvenire mediante un controllo in loco. Qualora soddisfi le condizioni che danno diritto all'esenzione fiscale, l'ente è autorizzato a rilasciare ricevuta per i doni che riceve, utilizzando il modulo amministrativo all'uopo previsto. In caso di erronea attestazione della ricevuta, non importa se l'inesattezza dipenda da dolo o da negligenza manifesta, l'ente risponde dei mancati introiti al fisco, come risulta dall'art. 10 b, n. 4, seconda frase, dell'EStG.

Causa principale e questioni pregiudiziali

12 Nella denuncia dei redditi per l'anno 2003 il sig. Persche ha chiesto di dedurre, come spesa straordinaria deducibile, una donazione in natura composta da biancheria da letto e da bagno nonché da deambulatori e automobiline per bambini effettuata a favore del Centro Popular de Lagoa (Portogallo; in prosieguo: il «centro») per un valore totale di EUR 18 180. Il centro è una casa di riposo per anziani alla quale è annesso un centro per l'infanzia ed è situato in una località dove il ricorrente possiede un'abitazione.

13 Il sig. Persche ha allegato alla denuncia dei redditi un documento datato 31 luglio 2003 in cui il centro conferma di aver ricevuto il suddetto dono, nonché una dichiarazione del direttore del centro locale per la solidarietà e la previdenza sociale di Faro (Portogallo), recante la data del 21 marzo 2001, che attesta che detto centro è stato registrato nel 1982 presso la direzione generale dell'azione sociale come ente privato per la solidarietà sociale e che a tale titolo fruisce di tutte le esenzioni e i vantaggi fiscali concessi dalla legge portoghese agli enti di interesse generale. Il ricorrente nella causa principale sostiene che la ricevuta originale della donazione è sufficiente, secondo il diritto portoghese, per dare diritto ad una deduzione fiscale.

14 Con avviso d'imposta 2003 il Finanzamt ha rifiutato la deduzione richiesta. Esso ha altresì respinto come infondato il reclamo presentato contro tale avviso dal ricorrente nel procedimento principale. Anche il ricorso che quest'ultimo ha proposto dinanzi al Finanzgericht Münster è stato respinto. Successivamente il ricorrente ha adito per cassazione («Revision») il Bundesfinanzhof.

15 Nell'ordinanza di rinvio il giudice nazionale fa notare che il Finanzamt ha legittimamente rifiutato, in base al diritto tedesco, la deduzione della donazione di cui trattasi in quanto, da un lato, il beneficiario della donazione non era residente in Germania e, dall'altro, il contribuente non aveva presentato una ricevuta della donazione redatta nella forma prescritta. Il giudice del rinvio si chiede tuttavia se un dono in natura sotto forma di beni di uso corrente rientri nell'ambito di applicazione degli artt. 56 CE - 58 CE e, in caso di risposta affermativa, se detti articoli ostino a che uno Stato membro ammetta la deduzione fiscale di un tale dono soltanto qualora il beneficiario risieda nel territorio nazionale.

16 Al riguardo il giudice del rinvio osserva che, nella sentenza 14 settembre 2006, causa C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Racc. pag. I-8203), la Corte ha ammesso che spetta agli Stati membri decidere quali interessi della collettività essi vogliano promuovere con agevolazioni fiscali, pur accogliendo la tesi del giudice remittente in quella causa secondo cui la promozione di detti interessi ex art. 52 dell'AO non implica che le misure di promozione debbano essere destinate ai cittadini tedeschi o ai residenti in Germania. Orbene, nel procedimento di cui trattasi nella causa principale, il giudice del rinvio precisa che, nel diritto tedesco, questa tesi è controversa.

17 Il giudice del rinvio ricorda poi che, al punto 49 della citata sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer, la Corte ha dichiarato che uno Stato membro non può giustificare con la necessità di verificare l'osservanza dei requisiti per essere ammessi ad un'esenzione fiscale il rifiuto di concedere una tale agevolazione ad una fondazione stabilita in un altro Stato membro, se le autorità fiscali del primo Stato membro hanno la possibilità di richiedere alla detta fondazione tutti i documenti giustificativi pertinenti. Il giudice a quo osserva al riguardo che, secondo la giurisprudenza del Bundesverfassungsgericht, il principio di uguaglianza tributaria impedisce di liquidare

un'imposta unicamente in base alla dichiarazione e alle indicazioni fornite dal soggetto passivo, ma esige che la procedura di dichiarazione possa essere completata con accertamenti in loco.

18 In tale contesto il giudice nazionale si domanda, da una parte, se la prestazione di reciproca assistenza prevista dalla direttiva 77/799 possa obbligare le autorità dello Stato membro in cui ha sede l'ente interessato a compiere accertamenti in loco e, dall'altra, ammesso che sia possibile, se non risulti contrario al principio di proporzionalità chiedere alle autorità fiscali tedesche di verificare esse stesse la natura degli enti beneficiari, in casi come quello di specie, onde determinare la deducibilità fiscale dei doni loro elargiti, qualunque ne sia il valore.

19 In tali circostanze il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se i doni in natura, sotto forma di beni di largo consumo, elargiti da un cittadino di uno Stato membro ad enti aventi sede in un altro Stato membro e ivi riconosciuti come enti d'interesse generale siano assoggettati al principio della libera circolazione dei capitali (art. 56 CE).

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se una disposizione di uno Stato membro in base alla quale le donazioni a favore di enti riconosciuti d'interesse generale possono beneficiare di agevolazioni fiscali soltanto qualora detti enti siano stabiliti nel territorio nazionale risulti contraria al principio della libera circolazione dei capitali (art. 56 CE), tenuto conto sia dell'obbligo delle autorità fiscali di verificare le dichiarazioni del contribuente sia del principio di proporzionalità (art. 5, terzo comma, CE).

3) In caso di risposta affermativa alla seconda questione, se la direttiva 77/799 imponga all'amministrazione fiscale di uno Stato membro di avvalersi della collaborazione di un altro Stato membro per chiarire un fatto di competenza di quest'ultimo, o se si possa opporre al soggetto passivo il fatto che lui stesso, in base al diritto processuale del suo Stato membro, è tenuto a provare i fatti avvenuti all'estero (onere della prova)».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

20 Con la prima questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se, quando un soggetto passivo chiede in uno Stato membro la deduzione fiscale di donazioni eseguite a favore di enti stabiliti e riconosciuti di interesse generale in un altro Stato membro, a tali donazioni si applichino le disposizioni del Trattato CE relative alla libera circolazione dei capitali, e ciò anche quando sono state eseguite in natura sotto forma di beni di uso corrente.

21 Nelle loro osservazioni il Finanzamt, i governi tedesco, spagnolo e francese nonché l'Irlanda fanno valere che dette disposizioni riguardano unicamente i movimenti di capitali effettuati nell'esercizio di un'attività economica e non già le donazioni eseguite per pura liberalità a favore di enti gestiti in maniera disinteressata che non possono perseguire scopo di lucro. Il governo ellenico, da parte sua, è del parere che un trasferimento di beni di uso corrente, che non sono mezzi di pagamento e non sono stati trasferiti a fini di investimento, rientri esclusivamente nella libera circolazione delle merci.

22 Dal canto loro, la Commissione delle Comunità europee e l'Autorità di sorveglianza AELS ritengono che le donazioni in natura a favore di enti di interesse generale stabiliti in uno Stato membro diverso da quello dell'imposizione del donatore ricadano nell'ambito di applicazione degli artt. 56 CE - 58 CE.

23 Occorre ricordare che l'art. 56, n. 1, CE vieta in maniera generale le restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri.

24 In assenza di definizione, nell'ambito del Trattato, della nozione di «movimenti di capitali» di cui all'art. 56, n. 1, CE, la Corte ha in precedenza riconosciuto un valore indicativo alla nomenclatura allegata alla direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato (articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam) (GU L 178, pag. 5), anche se quest'ultima è stata adottata sulla base degli artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CEE (gli artt. 67 - 73 del Trattato CEE sono stati sostituiti dagli artt. 73 B - 73 G del Trattato CE, a loro volta divenuti artt. 56 CE - 60 CE), fermo restando che, conformemente alla sua introduzione, l'elenco che essa contiene non presenta un carattere esaustivo (v., in particolare, sentenze 23 febbraio 2006, causa C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Racc. pag. I-1957, punto 39; Centro di Musicologia Walter Stauffer, cit., punto 22, e 11 settembre 2008, causa C-11/07, Eckelkamp e a., Racc. pag. I-6845, punto 38). Orbene, le donazioni e le dotazioni figurano nella sezione XI, intitolata «Movimenti di capitali a carattere personale», dell'allegato I della direttiva 88/361.

25 Quando un soggetto passivo di uno Stato membro chiede la deduzione fiscale di una somma pari al valore delle donazioni eseguite a favore di terzi residenti in un altro Stato membro, non serve accertare, per stabilire se la normativa nazionale in questione rientri tra le disposizioni del Trattato relative ai movimenti di capitale, se le sottostanti donazioni siano state eseguite in contanti o in natura.

26 La sussunzione delle successioni e dei legati nella sezione XI dell'allegato I della direttiva 88/361 dimostra, infatti, che, al fine di determinare se il trattamento fiscale riservato da uno Stato membro a talune operazioni rientri tra le disposizioni relative alla libera circolazione dei capitali, non c'è ragione di distinguere tra transazioni in contanti e transazioni in natura. Come la stessa Corte ha rammentato, le successioni consistono in una trasmissione a una o più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta o, in altre parole, in un trasferimento agli eredi della proprietà di vari beni e diritti di cui tale patrimonio è composto (v., in particolare, citate sentenze Hilten-van der Heijden, punto 42, e Eckelkamp, punto 39). Ne consegue che una normativa fiscale nazionale può ricadere nell'ambito di applicazione degli artt. 56 CE - 58 CE anche se concerne il trasferimento di un patrimonio potenzialmente costituito tanto da denaro quanto da beni mobili o immobili.

27 Al pari dell'imposta sulle successioni, la tassazione delle donazioni in contanti o in natura rientra, dunque, nell'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato relative ai movimenti di capitali, ad eccezione dei casi in cui gli elementi costitutivi di dette operazioni si trovino all'interno di un solo Stato membro (v., in tal senso, sentenza Eckelkamp, cit., punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

28 Quanto alla questione se, come sostiene il governo ellenico, una donazione avente ad oggetto beni di uso corrente non debba piuttosto rientrare tra le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione delle merci, si deve ricordare che da una giurisprudenza consolidata risulta che, per stabilire se una normativa nazionale rientri nell'una o nell'altra libertà, occorre prendere in considerazione l'oggetto della normativa in questione (v., in particolare, sentenza 24 maggio 2007, causa C-157/05, Holböck, Racc. pag. I-4051, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

29 Ebbene, è sufficiente osservare che la normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale esclude la deducibilità di donazioni eseguite a favore di enti stabiliti in altri Stati membri a prescindere che si tratti di donazioni in contanti o in natura e, in caso di donazioni in natura, a prescindere dal luogo di acquisto dei beni offerti. Non risulta, dunque, in alcun modo dall'oggetto di detta normativa che essa rientri tra le

disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione delle merci anziché tra quelle attinenti alla libera circolazione dei capitali.

30 Occorre perciò risolvere la prima questione pregiudiziale dichiarando che, quando un soggetto passivo chiede in uno Stato membro la deduzione fiscale di donazioni eseguite a favore di enti stabiliti e riconosciuti di interesse generale in un altro Stato membro, a tali donazioni si applicano le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, anche quando sono state eseguite in natura sotto forma di beni di largo consumo.

Sulla seconda e sulla terza questione

31 Con la seconda e la terza questione, che occorre trattare congiuntamente, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'art. 56 CE osti ad una normativa di uno Stato membro che riservi il beneficio della deduzione fiscale soltanto alle donazioni effettuate a favore di enti di interesse generale stabiliti sul territorio nazionale, tenuto conto del fatto che le autorità fiscali di detto Stato membro devono poter verificare le dichiarazioni del contribuente e non possono essere indotte ad agire in violazione del principio di proporzionalità. Detto giudice si domanda, in tale contesto, se la direttiva 77/799 obblighi dette autorità fiscali a ricorrere all'aiuto delle autorità competenti dello Stato membro di stabilimento dell'ente beneficiario per procurarsi le informazioni necessarie o se, al contrario, dette autorità fiscali possano esigere dal contribuente che produca egli stesso tutte le prove occorrenti.

32 A tale riguardo il Finanzamt, i governi tedesco, spagnolo e francese nonché l'Irlanda e il governo del Regno Unito fanno valere che non è contrario alle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali che uno Stato membro preveda la deducibilità fiscale di donazioni soltanto quando a beneficiarne siano enti stabiliti sul proprio territorio. Anzitutto, gli enti di interesse generale nazionali e quelli aventi sede all'estero non verserebbero in una situazione analoga ai sensi dell'art. 58, n. 1, lett. a),

CE. Poi, la limitazione dei vantaggi fiscali alle donazioni a favore di enti di interesse generale nazionali sarebbe giustificata dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali.

33 I governi tedesco e del Regno Unito ritengono che, nell'ipotesi di una donazione eseguita da un soggetto passivo a favore di un ente stabilito in un altro Stato membro, lo Stato membro dell'imposizione fiscale del donatore (in prosieguo: lo «Stato membro del donatore») non sia tenuto a procurarsi le informazioni necessarie alla tassazione di quest'ultimo né con mezzi propri né avvalendosi dell'assistenza reciproca prevista dalla direttiva 77/799.

34 Secondo il governo tedesco, l'Irlanda e il governo del Regno Unito, sarebbe in ogni caso contrario al principio di proporzionalità obbligare lo Stato membro del donatore a verificare o a far verificare l'osservanza delle condizioni imposte agli enti di interesse generale per ogni singola donazione eseguita da un soggetto passivo a favore di enti stabiliti in uno o più altri Stati membri, qualunque sia il valore della o delle donazioni effettuate.

35 Al contrario, la Commissione e l'Autorità di sorveglianza AELS sono dell'avviso che la normativa nazionale controversa costituisca una restrizione alla libera circolazione dei capitali che non può essere giustificata dalla necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali.

36 Secondo la Commissione, anche se la stessa direttiva 77/799 non obbliga uno Stato membro a ricorrere all'aiuto di un altro Stato membro per acquisire informazioni su un fatto i cui elementi siano situati in tale secondo Stato, questo primo Stato sarebbe nondimeno tenuto, nell'ambito di applicazione dell'art. 56 CE, ad avvalersi delle possibilità offerte dalla direttiva per escludere qualunque discriminazione delle situazioni transfrontaliere rispetto alle situazioni puramente nazionali. L'Autorità di sorveglianza AELS, da parte sua, aggiunge che, sebbene il soggetto passivo che richiede

un vantaggio fiscale possa dover produrre le prove all'uopo necessarie, le autorità fiscali non possono rifiutare tale vantaggio adducendo dubbi sull'autenticità delle informazioni fornite se non hanno prima esperito gli altri mezzi a disposizione per ottenere o per verificare dette informazioni.

37 Nel caso specifico, la normativa tedesca prevede la deduzione fiscale delle donazioni eseguite a favore di enti di interesse generale stabiliti in Germania che soddisfino gli altri requisiti di legge, mentre la esclude per le donazioni a favore di enti stabiliti e riconosciuti di interesse generale in un altro Stato membro.

38 Come ha osservato l'avvocato generale ai paragrafi 47 e 48 delle sue conclusioni, poiché la possibilità di ottenere una deduzione fiscale può incidere in misura considerevole sul comportamento del donatore, la non deducibilità in Germania delle donazioni a favore di enti riconosciuti di interesse generale allorché essi hanno sede in altri Stati membri può pregiudicare la disponibilità dei contribuenti tedeschi ad effettuare donazioni a loro vantaggio.

39 Una tale legislazione costituisce dunque una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata, in linea di principio, dall'art. 56 CE.

40 Vero è che, a norma dell'art. 58, n. 1, lett. a), CE, l'art. 56 CE non pregiudica il diritto degli Stati membri di stabilire nella loro legislazione fiscale una distinzione tra contribuenti che non si trovino nella medesima situazione quanto a luogo di collocamento dei propri capitali.

41 Occorre, tuttavia, distinguere i trattamenti diseguali consentiti ai sensi dell'art. 58, n. 1, lett. a), CE dalle discriminazioni arbitrarie o dalle restrizioni dissimulate vietate dal n. 3 del medesimo articolo. Infatti, perché una normativa fiscale nazionale quale quella di cui alla causa principale, che distingue gli enti nazionali da quelli stabiliti in un altro Stato membro, possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, occorre che la differenza di trattamento riguardi situazioni che non siano oggettivamente paragonabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale, come la necessità di assicurare l'efficacia dei controlli fiscali. Inoltre, per essere giustificata, tale differenza di trattamento non deve eccedere quanto è necessario perché sia raggiunto l'obiettivo perseguito dalla normativa in questione (v., in tal senso, sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer, cit., punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

Sulla comparabilità degli enti riconosciuti di interesse generale nazionali e quelli stabiliti in un altro Stato membro

42 I governi tedesco, spagnolo e francese, nonché l'Irlanda e il governo del Regno Unito, osservano che le donazioni ad enti nazionali e quelle erogate a favore di enti stabiliti in un altro Stato membro non sono paragonabili in quanto gli Stati membri interessati, da un lato, possono applicare diverse nozioni di beneficenza e diverse condizioni per il riconoscimento delle opere di beneficenza e, dall'altro, sono in grado di controllare il rispetto dei requisiti prescritti soltanto per gli enti nazionali. In particolare, i governi tedesco, spagnolo e francese osservano che, se uno Stato membro rinuncia a determinate entrate fiscali esentando da imposta le donazioni a favore degli enti di interesse generale stabiliti nel proprio territorio, è perché detti enti lo sollevano da specifici compiti di interesse generale cui, altrimenti, dovrebbe provvedere in proprio con le sue entrate.

43 Occorre per prima cosa rilevare che spetta a ciascuno Stato membro decidere, al fine di incoraggiare talune attività riconosciute di interesse generale, se prevedere vantaggi fiscali tanto per gli enti privati o pubblici che si occupano delle suddette attività quanto per i contribuenti che dispongono donazioni in loro favore.

44 Se è legittimo che uno Stato membro riservi la concessione di vantaggi fiscali agli enti che perseguono alcuni dei suoi obiettivi di interesse generale (v., in tal senso, sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer, cit., punto 57), esso non può, tuttavia, circoscrivere tale beneficio ai soli enti stabiliti sul proprio territorio le cui attività siano perciò idonee a sollevarlo da parte delle proprie responsabilità.

45 È vero che, allettando i contribuenti, con la prospettiva di una deduzione fiscale delle donazioni a favore di enti riconosciuti di interesse generale, a sostenere le attività di questi ultimi, uno Stato membro incoraggia tali enti a sviluppare attività di interesse generale che di regola sarebbero o potrebbero essere di sua spettanza. Non si può dunque escludere che una normativa nazionale che prevede la deduzione fiscale delle donazioni a favore di enti di interesse generale possa incoraggiare tali enti a sostituirsi alle autorità pubbliche nell'assunzione di talune responsabilità, né che un tale sgravio possa condurre ad una riduzione delle spese dello Stato membro in questione atta a compensare, almeno in parte, il minor gettito fiscale causato appunto dalla deducibilità delle donazioni.

46 Nondimeno, non risulta per questo che uno Stato membro possa introdurre una discriminazione, in materia di deducibilità fiscale delle donazioni, tra gli enti riconosciuti di interesse generale nazionali e quelli stabiliti in un altro Stato membro per il fatto che le donazioni eseguite a favore di questi ultimi, quand'anche essi perseguano gli stessi obiettivi della legislazione del primo Stato membro, non possono condurre ad una tale compensazione di bilancio. Da una giurisprudenza costante emerge, infatti, che prevenire la contrazione del gettito fiscale non rientra tra gli obiettivi enunciati all'art. 58 CE né tra i motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una restrizione ad una libertà sancita dal Trattato (v., in tal senso, sentenze l7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. I-7477, punto 49, e Centro di Musicologia Walter Stauffer, cit., punto 59; v., per analogia, riguardo alla libera prestazione dei servizi, sentenze 3 ottobre 2002, causa C-136/00, Danner, Racc. pag. I-8147, punto 56, nonché 11 settembre 2007, causa C-76/05, Schwarz e Gootjes-Schwarz, Racc. pag. I-6849, punto 77).

47 Al contrario, è legittimo che uno Stato membro, nell'ambito della propria legislazione relativa alla deducibilità fiscale delle donazioni, tratti in modo diverso gli enti riconosciuti di interesse generale stabiliti nel proprio territorio rispetto a quelli aventi sede in altri Stati membri allorché questi ultimi perseguono obiettivi diversi da quelli enunciati dalla propria normativa.

48 In effetti, come la Corte medesima ha affermato nella citata sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer (punto 39), il diritto comunitario non impone agli Stati membri di curare che gli enti stranieri riconosciuti di interesse generale nello Stato membro d'origine beneficino automaticamente dello stesso riconoscimento sul loro territorio. Gli Stati membri dispongono, al riguardo, di un potere discrezionale che devono esercitare in conformità al diritto comunitario. Essi sono liberi, in tale contesto, di decidere quali siano gli interessi della collettività che vogliono promuovere, concedendo vantaggi ad associazioni e a enti che perseguono in modo disinteressato fini legati ai detti interessi e che adempiono le condizioni di attuazione di detti fini.

49 Resta nondimeno il fatto che, qualora un ente riconosciuto di interesse generale in uno Stato membro integri anche le condizioni stabilite a questo stesso scopo dalla legislazione di un altro Stato membro ed abbia come obiettivo la promozione di interessi della collettività identici, sì da poter essere riconosciuto di interesse generale in questo secondo Stato, cosa che spetta alle autorità nazionali del medesimo, giudici compresi, verificare, le autorità di detto Stato non possono negare a tale ente il diritto alla parità di trattamento per il solo fatto che esso non ha sede sul territorio di tale Stato membro (v., in tal senso, sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer, cit., punto 40, e, per analogia, riguardo alla libera prestazione dei servizi, sentenza Schwarz e Gootjes-Schwarz, cit., punto 81).

50 Contrariamente, infatti, a quanto sostengono al riguardo i governi intervenienti, un ente stabilito in uno Stato membro che soddisfi i requisiti imposti da un altro Stato membro per beneficiare di vantaggi fiscali si trova, in ordine alla concessione da parte di quest'ultimo Stato di vantaggi fiscali volti a promuovere le attività di interesse generale

in questione, nella stessa situazione degli enti riconosciuti di interesse generale stabiliti in quest'ultimo Stato membro.

Sulla giustificazione tratta dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali

51 Si deve osservare che, contrariamente a quanto sostengono i governi intervenienti, l'esclusione della deducibilità fiscale delle donazioni corrisposte a enti stabiliti e riconosciuti di interesse generale in uno Stato membro diverso da quello del donatore non può essere giustificata dalla difficoltà, per tale ultimo Stato, di verificare se detti enti soddisfino effettivamente gli obiettivi statutari definiti dalla normativa nazionale e, dall'altro lato, dalla necessità di controllare la loro effettiva gestione.

52 È vero che la necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali costituisce un motivo imperativo di interesse generale idoneo a giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato. Tuttavia, per essere giustificata, una misura restrittiva deve rispettare il principio di proporzionalità, nel senso che dev'essere idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo che persegue senza eccedere quanto è necessario a tal fine (sentenza 18 dicembre 2007, causa C-101/05, A, Racc. pag. I-11531, punti 55 e 56 nonché giurisprudenza ivi citata).

53 In tale contesto la Corte ha dichiarato che non può escludersi a priori che il contribuente sia in grado di produrre validi documenti probatori che consentano alle autorità fiscali dello Stato membro d'imposizione di verificare, in modo chiaro e preciso, la reale esistenza e la natura delle spese sostenute in altri Stati membri (sentenze 8 luglio 1999, causa C-254/97, Baxter e a., Racc. pag. I-4809, punto 20, e 10 marzo 2005, causa C-39/04, Laboratoires Fournier, Racc. pag. I-2057, punto 25).

54 Nulla impedirebbe, infatti, alle autorità fiscali interessate di richiedere al contribuente le prove a loro avviso necessarie per valutare se siano soddisfatte le condizioni di deducibilità delle spese previste dalla normativa controversa e, di conseguenza, se debba concedersi o meno la deduzione richiesta (v., in tal senso, sentenze Danner, cit., punto 50, e 26 giugno 2003, causa C-422/01, Skandia e Ramstedt, Racc. pag. I-6817, punto 43).

55 Tenuto conto dei principi sviluppati dalla Corte nella citata sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer (punto 48), prima di concedere un'esenzione fiscale a un ente stabilito e riconosciuto di interesse generale in un altro Stato membro, uno Stato membro è autorizzato ad applicare misure che gli permettano di verificare con chiarezza e precisione se detto ente soddisfi le condizioni prescritte dalla legislazione nazionale per beneficiarne nonché a controllare la sua effettiva gestione sulla base, per esempio, dei resoconti annui e di un rapporto di attività. Gli eventuali inconvenienti amministrativi che deriverebbero dall'essere tali enti stabiliti in un altro Stato membro non sono sufficienti per giustificare un rifiuto da parte delle autorità dello Stato di cui trattasi di concedere a detti enti le stesse esenzioni fiscali concesse agli enti nazionali dello stesso tipo.

56 Altrettanto dicasi nel caso di un contribuente che richiede in uno Stato membro la deduzione fiscale di una donazione versata ad un ente stabilito e riconosciuto di interesse generale in un altro Stato membro, anche se, in tale fattispecie, contrariamente a quanto era accaduto nella causa che ha dato luogo alla succitata sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer, il contribuente al quale le autorità fiscali devono richiedere le informazioni necessarie non è l'ente donatario, bensì lo stesso donatore.

57 Se è vero che, a differenza dell'ente beneficiario, il donatore non dispone lui stesso di tutte le informazioni necessarie alle autorità fiscali per verificare se tale ente soddisfi le condizioni poste dalla legislazione nazionale per accordare vantaggi fiscali, in particolare quelle relative al modo in cui i fondi versati saranno gestiti, è di solito possibile, per un donatore, ottenere da detto ente documenti che valgano ad attestare l'importo e la natura della donazione elargita, a identificare gli obiettivi perseguiti da

tale ente nonché a certificare la regolarità della gestione delle donazioni da esso ricevute nel corso degli anni precedenti.

58 Al riguardo hanno un certo peso gli attestati rilasciati da un ente che soddisfi, nello Stato membro di stabilimento, i requisiti imposti dalla normativa nazionale per la concessione di vantaggi fiscali, specie quando tale normativa subordini a requisiti identici la concessione di vantaggi fiscali finalizzati a promuovere attività di interesse generale.

59 Quanto agli oneri amministrativi che la preparazione di questi documenti può implicare per gli enti interessati, è sufficiente osservare che spetta a tali enti decidere se sia opportuno investire risorse per compilare, distribuire ed eventualmente tradurre documenti destinati ai donatori residenti in altri Stati membri che intendano ivi beneficiare di vantaggi fiscali.

60 Nella misura in cui nulla impedisce alle autorità fiscali dello Stato membro di imposizione di richiedere ad un soggetto passivo che voglia ottenere la deduzione fiscale delle donazioni eseguite a favore di enti stabiliti in un altro Stato membro di fornire lui stesso le prove occorrenti, tale Stato membro non può invocare la necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali per giustificare una normativa nazionale che impedisca assolutamente al soggetto passivo di produrre tali prove.

61 Inoltre, le autorità fiscali interessate possono rivolgersi, in applicazione della direttiva 77/799, alle autorità di un altro Stato membro per ottenere ogni informazione che risulti necessaria per determinare correttamente l'imposta dovuta da un contribuente (sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer, cit., punto 50). Tale direttiva prevede, infatti, nell'intento di prevenire la frode fiscale, la facoltà per le amministrazioni fiscali nazionali di chiedere informazioni che non possano procurarsi esse stesse (sentenza 27 settembre 2007, causa C-184/05, Twoh International, Racc. pag. I-7897, punto 32).

62 Contrariamente a quanto sostengono l'Irlanda e il governo del Regno Unito, una domanda di informazioni proveniente dalle autorità fiscali di uno Stato membro relativa ad un ente stabilito in un altro Stato membro, allo scopo di stabilire se una donazione a favore di tale ente possa beneficiare di un vantaggio fiscale, non esula affatto dall'ambito di applicazione della direttiva 77/799. Infatti, le informazioni di cui detta direttiva consente alle competenti autorità di uno Stato membro di chiedere la comunicazione sono tutte quelle a loro avviso necessarie per determinare correttamente l'ammontare dell'imposta alla luce della normativa che esse stesse devono applicare (sentenza Twoh International, cit., punto 36). Orbene, le informazioni richieste per completare quelle che un soggetto passivo ha fornito alle autorità fiscali di uno Stato membro per ottenere un vantaggio fiscale sono informazioni idonee a permettere a ciascuna autorità competente degli Stati membri interessati l'accertamento corretto dell'imposta sul reddito in un caso preciso a norma degli artt. 1, n. 1, e 2, n. 1, della direttiva 77/799.

63 Nondimeno, tale direttiva non pregiudica affatto la competenza delle autorità preposte dello Stato membro del donatore a valutare, in particolare, se ricorrano le condizioni cui la loro normativa subordina la concessione di un vantaggio fiscale (v., in tal senso, sentenza Twoh International, cit., punto 36). Così, nel caso di un ente stabilito e riconosciuto di interesse generale in un altro Stato membro, lo Stato membro del donatore non deve accordare un trattamento fiscale identico a quello applicato alle donazioni a favore degli enti nazionali se non quando tale ente soddisfi le condizioni poste dalla normativa di quest'ultimo Stato membro per concedere vantaggi fiscali, condizioni tra le quali figura il perseguimento di obiettivi identici a quelli promossi dalla normativa fiscale del detto Stato. Spetta alle autorità nazionali competenti, organi giurisdizionali nazionali inclusi, verificare se, conformemente alle norme del diritto interno, sia stata fornita la prova dell'osservanza dei requisiti imposti da tale Stato membro ai fini della concessione del vantaggio fiscale in questione.

64 Inoltre, la direttiva 77/799 non richiede allo Stato membro del donatore che faccia ricorso al meccanismo di assistenza reciproca da essa previsto ogni volta che le informazioni fornite dal donatore non siano sufficienti a verificare se l'ente beneficiario soddisfi le condizioni poste dalla normativa nazionale per la concessione di vantaggi fiscali.

65 Infatti, là dove la direttiva 77/799 prevede la facoltà per le amministrazioni fiscali nazionali di chiedere informazioni che esse stesse non possono ottenere, la Corte ha osservato che il termine «può», all'art. 2, n. 1, denota che le suddette amministrazioni hanno la possibilità, non l'obbligo, di chiedere informazioni alla competente autorità di un altro Stato membro. Spetta a ciascuno Stato membro valutare i casi specifici in cui fanno difetto le informazioni concernenti le transazioni effettuate dai soggetti passivi stabiliti sul suo territorio e decidere se tali casi giustifichino la presentazione di una richiesta di informazioni ad un altro Stato membro (sentenza Twoh International, cit., punto 32).

66 Infine, uno Stato membro non può neppure escludere la concessione di vantaggi fiscali per donazioni a favore di enti stabiliti e riconosciuti di interesse generale in un altro Stato membro per il solo fatto che, rispetto a tali enti, le autorità fiscali del primo Stato non dispongono della possibilità di verificare in loco l'osservanza dei requisiti che la loro legislazione fiscale impone.

67 In effetti, come ha spiegato il governo tedesco all'udienza, persino rispetto agli enti di interesse generale nazionali una verifica in loco di solito non è prevista, in quanto il controllo dell'osservanza dei requisiti fissati dalla normativa nazionale è eseguito, in genere, verificando le informazioni fornite dai detti enti.

68 Inoltre, quando lo Stato membro di stabilimento dell'ente beneficiario ha un sistema di vantaggi fiscali finalizzati a sostenere le attività degli enti riconosciuti di interesse generale, sarà di norma sufficiente per lo Stato membro del donatore essere informato dall'altro Stato membro, nel contesto dell'assistenza reciproca definito dalla direttiva 77/799, dell'oggetto e delle modalità di controllo cui soggiacciono tali enti perché le autorità fiscali dello Stato membro di imposizione possano identificare in maniera sufficientemente precisa le informazioni complementari di cui abbisognano per verificare se l'ente beneficiario soddisfi le condizioni fissate dalla normativa nazionale per la concessione di vantaggi fiscali.

69 Peraltro, anche se la verifica delle informazioni fornite dal contribuente risulta difficile, segnatamente a causa dei limiti dello scambio delle informazioni previsti all'art. 8 della direttiva 77/799, nulla impedisce alle autorità fiscali interessate di rifiutare la deduzione richiesta qualora le prove a loro avviso necessarie per la corretta determinazione dell'imposta non siano state fornite (v., in questo senso, sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann, Racc. pag. I-249, punto 20; 11 ottobre 2007, causa C-451/05, ELISA, Racc. pag. I-8251, punto 95, e A, cit., punto 58).

70 Nel caso di enti di interesse generale situati in un paese terzo, si deve aggiungere che è, in linea di principio, legittimo per lo Stato membro dell'imposizione rifiutare la concessione di un vantaggio fiscale se, in particolare per l'assenza di un obbligo convenzionale da parte di tale paese terzo di fornire informazioni, risulti impossibile ottenere dal medesimo le informazioni necessarie (v., in tal senso, sentenza A, cit., punto 63).

71 Alla luce di quanto precede occorre respingere l'argomento del governo tedesco, dell'Irlanda e del governo del Regno Unito secondo il quale sarebbe contrario al principio di proporzionalità obbligare lo Stato membro del donatore a verificare o a far verificare, allorché un soggetto passivo richiede il beneficio della deduzione di donazioni eseguite a favore di enti stabiliti in un altro Stato membro, l'osservanza dei requisiti imposti agli enti di interesse generale nazionali.

72 Occorre dunque rispondere alla seconda e alla terza questione pregiudiziale che l'art. 56 CE osta ad una normativa di uno Stato membro ai sensi della quale, relativamente alle donazioni disposte a favore di enti riconosciuti di interesse generale, il beneficio della deduzione fiscale è accordato solo per le donazioni a favore di enti stabiliti sul territorio nazionale, senza alcuna possibilità per il soggetto passivo di dimostrare che una donazione a favore di un ente stabilito in un altro Stato membro soddisfi i requisiti imposti dalla suddetta normativa per la concessione del beneficio.

Sulle spese

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

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

1) **Quando un soggetto passivo chiede in uno Stato membro la deduzione fiscale di donazioni eseguite a favore di enti stabiliti e riconosciuti di interesse generale in un altro Stato membro, a tali donazioni si applicano le disposizioni del Trattato CE relative alla libera circolazione dei capitali, anche quando sono state eseguite in natura sotto forma di beni di largo consumo.**

2) **L'art. 56 CE osta ad una normativa di uno Stato membro ai sensi della quale, relativamente alle donazioni disposte a favore di enti riconosciuti di interesse generale, il beneficio della deduzione fiscale è accordato solo per le donazioni a favore di enti stabiliti sul territorio nazionale, senza alcuna possibilità per il soggetto passivo di dimostrare che una donazione a favore di un ente stabilito in un altro Stato membro soddisfi i requisiti imposti dalla suddetta normativa per la concessione del beneficio.**

Firme