

Causa C-394/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

18 agosto 2020

Giudice del rinvio:

Finanzgericht Düsseldorf (Germania)

Data della decisione di rinvio:

20 luglio 2020

Ricorrente:

XY

Resistente:

Finanzamt V

(omissis)

(omissis) FINANZGERICHT DÜSSELDORF

(omissis)

ORDINANZA

Nella causa

XY

– ricorrente –

(omissis)

contro

Finanzamt V
(omissis)

– resistente –

in materia di:

imposta di successione

la Quarta Sezione (omissis)

(omissis)

in data 20 luglio 2020 così ha deciso:

Il procedimento è sospeso.

Vengono sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

Se gli articoli 63, paragrafo 1, e 65 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) debbano essere interpretati nel senso che ostino 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 proprio 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 proprio domicilio o la residenza abituale nel primo Stato membro.

Se gli articoli 63, paragrafo 1, e 65 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostino a una normativa nazionale di uno Stato membro relativa alla riscossione dell'imposta di successione la quale, con riguardo al calcolo dell'imposta, [Or. 2] 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 proprio domicilio o la residenza abituale in un altro Stato membro, l'indeducibilità delle passività costituite da quote di legittima, laddove le passività medesime sarebbero interamente deducibili dal valore della successione nel caso in cui almeno il de cuius o il beneficiario della successione avessero avuto, alla data del decesso del de cuius, il domicilio o la residenza abituale nel primo Stato membro.

La presente ordinanza non è soggetta a impugnazione. [Or. 3]

Motivazione

I.

1. La ricorrente è una cittadina austriaca residente in Austria dal 2014 ed è figlia del *de cuius* E, anch'egli cittadino austriaco, che viveva in Austria.

2. Il *de cuius* era proprietario di tre terreni edificati nella città F e di un terreno non edificato nella città G.
3. Con testamento olografo egli nominava sua erede universale la ricorrente. Alla moglie Ef... e al figlio S... riservava una quota di legittima. Il *de cuius* moriva il 12 agosto 2018 in Austria.
4. Successivamente alla morte del *de cuius*, la ricorrente, in qualità di erede universale, si impegnava a versare a Ef ed S, al fine di soddisfare i loro diritti alle quote di legittima, rispettivamente gli importi di EUR 1 700 000 ed EUR 2 850 000. Nella denuncia di successione presentata al resistente Finanzamt, la ricorrente chiedeva di detrarre dal valore della successione *mortis causa* le passività risultanti dalle quote di legittima, come passività ereditari, nella misura del 43 %, ossia per un totale di EUR 1 956 500. La ricorrente determinava detto importo calcolando la quota del patrimonio immobiliare situato in Germania, soggetto all'imposta di successione tedesca, secondo un valore dalla stessa fissato in EUR 4 970 000, pari al 43 % del valore dell'intero patrimonio rientrante nella successione di EUR 11 592 598,10. Quale valore del patrimonio non soggetto all'imposta di successione tedesca (capitale e un bene immobiliare in Spagna) indicava EUR 6 622 598,10.
5. Il Finanzamt liquidava EUR 642 333 di imposta di successione a carico della ricorrente. Con tale importo esso assoggettava a tassazione solo i beni immobili situati in Germania. La deduzione delle quote di legittima a titolo di passività ereditarie veniva respinta in quanto priva di alcun rapporto economico con i beni immobili *de quibus*. Inoltre, nel calcolo dell'imposta di successione liquidata, l'Ufficio teneva conto, anziché della deduzione fiscale di EUR 400 000, prevista di per sé per i figli del *de cuius* ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 1, punto 2, dell'Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulle successioni e donazioni, in prosieguo l'«ErbStG»), [Or. 4] solo di una deduzione pari a EUR 171 489, al netto di una quota pari a EUR 228 511.
6. Il ricorso della ricorrente è volto ad ottenere la riduzione dell'imposta di successione a EUR 227 181. A suo avviso, la deduzione di EUR 400 000 prevista dall'articolo 16, paragrafo 1, punto 2, dell'ErbStG le spetterebbe in toto. L'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG sarebbe in contrasto con il diritto dell'Unione. Inoltre risulterebbe contrario al diritto dell'Unione non ammettere, almeno in percentuale, la deduzione, a titolo di passività ereditarie, delle quote di legittima dovute dalla ricorrente, nella misura dell'importo da essa calcolato di EUR 1 956 500.
7. Il resistente Finanzamt sostiene quanto segue. Ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG, la deduzione fiscale applicabile alla base imponibile prevista nell'articolo 16, paragrafo 1, punto 2, dell'ErbStG dev'essere ridotta di una determinata quota. Le quote di legittima dovute dalla ricorrente non potrebbero essere portate in deduzione a titolo di passività ereditarie ai sensi

dell'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, dell'ErbStG, in quanto prive di alcun rapporto economico con singoli beni patrimoniali ricompresi nella successione.

II.

8. Ai fini della decisione sul rinvio pregiudiziale assumono rilievo le seguenti disposizioni dell'ErbStG nel testo pubblicato il 27 febbraio 1997 (omissis), da ultimo modificato con l'articolo 4 della legge del 23 giugno 2017 (omissis).

9. Articolo 1 Operazioni imponibili

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

1. le trasmissioni *mortis causa*;

2. le donazioni *inter vivos*;

(...)

10. Articolo 2 Obblighi tributari personali [Or. 5]

(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, per i beni devoluti costituenti patrimonio nazionale ai sensi dell'articolo 121 del Bewertungsgesetz (legge relativa alla valutazione dei beni) (assoggettamento parziale all'imposta).

(...)

11. Articolo 3 Trasmissione *mortis causa*

(1) La trasmissione *mortis causa* riguarda:

1. la trasmissione in via successoria (...), a mezzo di legato (...) o per rivendicazione di un diritto legittimario [articoli 2303 e segg. del Bürgerliches Gesetzbuch (codice civile)];

12. Articolo 9 Esigibilità dell'imposta

(1) L'imposta sorge

1. nelle trasmissioni di beni *mortis causa*, alla morte del *de cuius*, (...).

13. Articolo 10 Trasferimenti imponibili

(1) Viene considerato come 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 detraendo dal (...) valore dell'intero patrimonio devoluto, se soggetto a tassazione ai sensi della presente legge, i passività ereditari detraibili (...) ai sensi dei paragrafi da 3 a 9 (...). **[Or. 6]**

(5) Sono deducibili dalla successione come passività ereditari, salvo diverse indicazioni risultanti dai paragrafi da 3 a 9:

1. i passività provenienti dal *de cuius* (...);
2. i passività relativi a legati, vincoli e rivendicazioni di quote legittimarie nonché azioni di riduzione (...).

(6) Non sono deducibili passività e oneri economicamente connessi con beni patrimoniali non 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 passività e oneri aventi un rapporto economico con gli stessi.

14. Articolo 15 Classi di imposta

(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; (...)

15. Articolo 16 Deduzioni

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

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

2. ai figli ai sensi della classe fiscale I, punto 2, e ai figli dei figli defunti ai sensi della classe fiscale 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 **[Or. 7]** 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, e il valore del patrimonio complessivamente devoluto dalla stessa persona in detto periodo decennale. I beni trasferiti in precedenza devono essere considerati al valore precedente.

16. Articolo 37 Applicazione della legge

(...)

(14) (...) L'articolo 16, paragrafi 1 e 2, ne testo vigente al 25 giugno 2017, si applica alle successioni per le quali l'imposta è esigibile dopo il 24 giugno 2017.

17. Assume inoltre rilievo la seguente disposizione del Bewertungsgesetz (legge relativa alla valutazione dei beni; in prosieguo: il «BewG») nel testo pubblicato il 1° febbraio 1991 (omissis), da ultimo modificato dall'articolo 2 della legge del 4 novembre 2016 (omissis):

Articolo 121 Patrimonio nazionale

Il patrimonio nazionale comprende:

1. il patrimonio agricolo e forestale nazionale;
2. il patrimonio immobiliare nazionale; (...).

18. Sotto il profilo del diritto civile rilevano le seguenti disposizioni dell'Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (codice civile generale austriaco; in prosieguo: l'«ABGB») per tutti i territori ereditari di lingua tedesca della monarchia asburgica (omissis), da ultimo modificato dall'articolo 6 della legge federale (omissis) pubblicata il 13 novembre 2017:

19. Articolo 756

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

20. Articolo 757 **[Or. 8]**

Sono legittimari i discendenti e il coniuge o *partner* registrato del defunto.

21. Articolo 759

Quale quota di legittima spetta a ciascun legittimario il 50 per cento di quanto dovrebbe ricevere in base alla successione legittima.

22. Articolo 761

(1) La quota di legittima va corrisposta in denaro (...).

23. Articolo 764

(1) Il diritto dei legittimari va soddisfatto nell'ambito della successione e, dopo l'immissione in possesso, dagli eredi (...).

24. Articolo 765

(1) Il legittimario acquisisce il diritto per sé e per i propri discendenti al momento della morte del defunto.

(2) Il legittimario può far valere il diritto alla compensazione in contanti solo un anno dopo la morte del defunto.

25. Articolo 778

(1) Su domanda di un legittimario, al fine di determinare la quota di legittima, l'intera massa ereditaria viene descritta con precisione e valutata.

(2) La stima deve fare riferimento alla data di morte del *de cuius*. Al legittimario spettano gli interessi legali fino alla data di liquidazione della compensazione in contanti.

26. Sono inoltre pertinenti le seguenti disposizioni del Bürgerliches Gesetzbuch (codice civile tedesco; in prosieguo: il «BGB»), nella versione pubblicata il 2 gennaio 2002 (omissis).

27. Articolo 2303 Legittimari; entità della quota di legittima [Or. 9]

(1) 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 corrisponde al 50 per cento del valore della quota ereditaria legale (...).

28. Articolo 2311 Valore della successione

(1) Il calcolo della quota di legittima si basa sulla composizione e sul valore della successione al momento della morte del *de cuius* (...).

(2) Ove necessario, il valore può essere determinato in base a stima. Un'eventuale valutazione indicata dal *de cuius* non fa fede.

III.

29. Questo Collegio sospende il procedimento dinanzi ad esso pendente (omissis) e sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 267, secondo comma, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), le questioni pregiudiziali formulate nel dispositivo. L'esito del ricorso dipende dalla risposta che verrà fornita a dette questioni.
30. Questo Collegio nutre dubbi sulla compatibilità dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG con l'articolo 63, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 65 TFUE.
31. A seguito della sentenza della Corte dell'8 giugno 2016, nella causa Hünnebeck, C-479/14 (ECLI:EU:C:2016:412), il legislatore tedesco ha introdotto una nuova disposizione nell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG. In base a tale disposizione, nel caso delle successioni per le quali l'imposta è esigibile dopo il 24 giugno 2017 (articolo 37, paragrafo 14, dell'ErbStG), la deduzione fiscale di cui all'articolo 16, paragrafo 1, dell'ErbStG deve essere diminuita in ragione di una quota da calcolarsi secondo le indicazioni dell'articolo 16, paragrafo 2, seconda e terza frase, dell'ErbStG.
32. Questo Collegio si interroga sulla compatibilità di detta nuova disposizione con gli articoli 63 e 65 TFUE nell'interpretazione fornita dalla Corte. La Corte ha già dichiarato che il trattamento sfavorevole per il beneficiario, derivante da una minore deduzione fiscale, all'epoca pari a soli EUR 2 000, ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG come modificato dall'articolo 1 del Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (legge di riforma delle norme in materia di imposta sulle successioni e di valutazione dei beni) del 24 dicembre 2008 (BGBl. 2008 I, pag. 3018), nei casi [Or. 10] di assoggettamento parziale ad imposta (articolo 2, paragrafo 1, punto 3, dell'ErbStG), non può essere giustificato con la necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale tedesco [sentenza della Corte del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:662), punto 61]. Inoltre, in un procedimento per inadempimento riguardante l'articolo 16, paragrafo 2, dell'ErbStG nel testo previgente, la Corte ha dichiarato che non sussiste alcun motivo che giustifichi una disparità di trattamento dei beneficiari di una successione nei casi di tassazione illimitata e di tassazione [sentenza della Corte del 4 settembre 2014, Commissione/Germania, C-211/13 (ECLI:EU:C:2014:2148), punti 49 e segg.]. Anche l'avvocato generale Mengozzi, nelle proprie conclusioni presentate il 12 giugno 2013 nella causa C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:384), ha osservato, nei paragrafi 84 e seg., che la deduzione fiscale ex articolo 16, paragrafo 1, punto 1, avrebbe dovuto essere applicata integralmente al beneficiario della successione nei casi che prevedono l'assoggettamento parziale all'imposta. L'avvocato generale Mengozzi ha escluso una riduzione della deduzione, nonostante il fatto che, stando alle affermazioni del giudice del rinvio al punto 16 dell'ordinanza del 2 aprile 2012, all'origine della causa C-181/12, si trattasse, in base ai calcoli, della concessione di una deduzione pari a circa il 62 %.

33. Questo Collegio nutre altresì dubbi sulla compatibilità dell'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, dell'ErbStG con l'articolo 63, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 65 TFUE.
34. Nella specie sussiste un caso di assoggettamento parziale all'imposta, in quanto né il *de cuius* né la ricorrente avevano il proprio domicilio o la residenza abituale in Germania al momento della morte del *de cuius* (articolo 2, paragrafo 1, punto 3, prima frase, dell'ErbStG). Pertanto il resistente Finanzamt ha assoggettato a tassazione solo il patrimonio immobiliare situato in Germania (articolo 121, punto 2, del BewG).
35. Dall'applicazione dell'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, dell'ErbStG deriva, nella specie, che dalla successione *mortis causa* a suo favore la ricorrente non può neppure dedurre, a titolo di passività ereditarie ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 5, punto 2, dell'ErbStG, le passività a suo carico rappresentate dalle quote di legittima spettanti alla madre ed al fratello. Infatti, ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, dell'ErbStG, nei casi di assoggettamento parziale all'imposta in cui la tassazione è limitata a singoli beni immobiliari (articolo 2, paragrafo 1, punto 3, dell'ErbStG), possono essere portati in deduzione solo passività e oneri economicamente correlati a detti beni. **[Or. 11]**
36. Secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania; in prosieguo; il «BFH»), si presume la sussistenza di un collegamento economico, ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 6, prima e seconda frase, dell'ErbStG, solo quando le passività o gli oneri possano essere imputati a determinati beni patrimoniali facenti parte della successione. In tal senso, la determinazione della quota di legittima sulla base del valore della successione (articolo 2311 del BGB) non costituisce un fondamento di alcun collegamento economico, giustificando tutt'al più un nesso giuridico tra le passività costituite dalla quota di legittima e i beni patrimoniali rientranti nella successione (omissis).
37. Lo stesso vale nella specie, a parere di questo Collegio, per la quota di legittima spettante a norma del diritto austriaco alla madre e al fratello della ricorrente. Anche tali diritti non possono essere imputati a un determinato bene patrimoniale rientrante nella successione. Piuttosto, ai sensi dell'articolo 756 dell'ABGB, la quota di legittima non è che una quota del valore del patrimonio del defunto che spetta al legittimario. A termini dell'articolo 759 dell'ABGB, la percentuale spettante al legittimario è pari al 50 per cento del valore della quota ereditaria che esso dovrebbe ricevere in base alla successione legittima. L'articolo 761, paragrafo 1, prima frase, dell'ABGB prevede che, in linea di principio, la quota di legittima va corrisposta in denaro.
38. Su questa base, l'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, dell'ErbStG fa sì che nel caso di specie la ricorrente non possa neppure dedurre, come passività ereditarie ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 5, punto 2, dell'ErbStG, una parte delle quote di legittima dovute alla madre ed al fratello. Se il *de cuius*, al momento della morte, o la ricorrente, alla stessa data, avesse avuto il proprio domicilio o la residenza

abituale in Germania, e se pertanto sussistesse un caso di tassazione illimitata [articolo 2, paragrafo 1, punto 1, seconda frase, lettera a), dell'ErbStG], la ricorrente potrebbe detrarre integralmente dalla successione *mortis causa* le quote di legittima spettanti alla madre ed al fratello come passività ereditarie ex articolo 10, paragrafo 5, punto 2, dell'ErbStG.

39. Appare dubbio a questo Collegio che tale disparità di trattamento tra residenti e non residenti in Germania, derivante dall'articolo 10, paragrafo 6, seconda frase, dell'ErbStG, sia compatibile con l'articolo 63, paragrafo 1 in combinato disposto con l'articolo 65 TFUE. La Corte ha già dichiarato, in tema di successioni, **[Or. 12]** che le misure vietate dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, in quanto restrizioni ai movimenti di capitali, comprendono in particolare quelle che hanno l'effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i beni di cui trattasi e che applica le imposte sulla successione avente ad oggetto i detti beni [sentenze della Corte del 23 febbraio 2006, Eredi di van Hilten-van der Heijden, C-513/03 (ECLI:EU:C:2006:131), punto 44; del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:662), punto 23; e del 26 maggio 2016, Commissione/Grecia, C-244/15 (ECLI:EU:C:2016:359), punto 28]. In tal senso non è lecito operare una distinzione, nella tassazione di una successione *mortis causa*, tra persone residenti al momento della morte del defunto e persone alla stessa data non residenti, per es. per effetto di disposizioni che limitino la deducibilità delle passività [sentenze della Corte dell'11 dicembre 2003, Eredi del sig. H. Barbier, C-364/01 (ECLI:EU:C:2003:665), punto 76; dell'11 settembre 2008, Eckelkamp e a., C-11/07 (ECLI:EU:C:2008:489), punto 46; dell'11 settembre 2008, Arens-Sikken, C-43/07 (ECLI:EU:C:2008:490), punto 38].

(omissis)