

Causa C-670/21**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di ricezione:**

9 novembre 2021

Giudice del rinvio:

Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia, Germania)

Data della decisione di rinvio:

2 settembre 2021

Ricorrente:

BA

Resistente:

Finanzamt X (Ufficio delle imposte X)

Oggetto del procedimento

Imposta di successione – Calcolo – Normativa nazionale in base alla quale un immobile ubicato in un paese terzo è preso in considerazione nella misura del suo intero valore, mentre un immobile situato sul territorio nazionale, in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato dello Spazio economico europeo soltanto nella misura del 90 % del suo valore – Compatibilità con l'articolo 63 e seguenti del TFUE

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questione pregiudiziale

Se gli articoli 63, paragrafo 1, 64 e 65 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostino a una normativa nazionale di uno Stato membro relativa all'imposta di successione che prevede che, ai fini del calcolo dell'imposta medesima, un terreno

edificato compreso in un patrimonio privato situato in un paese terzo (nella specie: il Canada) e dato in locazione ad uso abitativo venga preso in considerazione nella misura del suo intero valore, mentre un immobile di un patrimonio privato situato sul territorio nazionale, in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato dello Spazio economico europeo e dato in locazione ad uso abitativo sia preso in considerazione soltanto nella misura del 90% del suo valore.

Disposizioni di diritto internazionale richiamate

Convenzione tra la Repubblica federale di Germania e il Canada diretta ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e di talune altre imposte, a prevenire l'evasione fiscale e a fornire assistenza in materia di imposte (in prosieguo: la «convenzione con il Canada sulla doppia imposizione del 2001»), in particolare articolo 26, paragrafo 4

Disposizioni di diritto dell'Unione richiamate

TFUE, in particolare articoli 63, paragrafo 1, 64 e 65

Direttiva 88/361/CEE del Consiglio, del 24 giugno 1988, per l'attuazione dell'articolo 67 [del Trattato CE] (articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam)

Disposizioni nazionali richiamate

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulle successioni e donazioni) come modificato dal 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, in prosieguo: l'«ErbStG 2009»), in particolare articolo 13c

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 Il de cuius, deceduto nel 2016, lasciava in eredità al ricorrente, suo figlio, tra l'altro, un patrimonio immobiliare in Canada. Gli immobili situati in Canada sono dati in locazione ad uso abitativo e appartengono ad un patrimonio privato. Il de cuius, quando era in vita, aveva la propria residenza in Germania, dove viveva anche il ricorrente al momento della successione. Il ricorrente accettava l'eredità.
- 2 Il ricorrente chiedeva che il patrimonio immobiliare in Canada fosse tassato solo al 90% del suo valore, ai sensi dell'articolo 13c, paragrafo 1, dell'ErbStG 2009. L'Ufficio resistente respingeva la richiesta. Avverso tale decisione è stato proposto il ricorso pendente dinanzi al giudice del rinvio.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 3 Ai sensi dell'articolo 13c, paragrafo 1, dell'ErbStG 2009, in presenza di determinate condizioni, gli immobili devono essere valutati, nel calcolo dell'imposta di successione, solo al 90% del loro valore. Questa norma non è applicabile agli immobili situati in Canada soltanto perché essa vale unicamente per gli immobili situati sul territorio nazionale, in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato dello Spazio economico europeo (articolo 13c, paragrafo 3, punto 2, dell'ErbStG 2009). Gli immobili situati in un paese terzo devono, quindi, essere presi in considerazione nella misura del loro intero valore, anche se soddisfano le altre condizioni di cui all'articolo 13c.
- 4 Questo potrebbe costituire una restrizione ai movimenti di capitali inammissibile ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE.
- 5 La Corte ha già statuito che le successioni, consistenti in una trasmissione a una o più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta, ricadono nell'ambito di applicazione della rubrica XI dell'allegato I della direttiva 88/361, intitolata «Movimenti di capitali a carattere personale» e che le successioni, ivi comprese quelle che riguardano beni immobili, costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 63 TFUE (sull'articolo 56 CE: sentenza del 15 ottobre 2009, Fernandez, C- 35/08, EU:C:2009:625, punto 18; sull'articolo 63 TFUE: sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662, punto 20).
- 6 Ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, sono vietate tutte le misure idonee a dissuadere i non residenti dal fare investimenti in uno Stato membro o in un paese terzo o a dissuadere coloro che sono ivi residenti dal fare investimenti in altri Stati (v. sentenza del 22 gennaio 2009, Steko Industriemontage, C- 377/07, EU:C:2009:29, punto 23). Secondo il giudice del rinvio queste comprendono anche misure che possono dissuadere i contribuenti a detenere beni ubicati in un altro Stato membro o in un paese terzo.
- 7 Una misura che limiti la libera circolazione dei capitali, nel senso che riduce il valore della successione poiché l'imposta di successione è più elevata a causa dell'ubicazione del patrimonio nel paese terzo, sembra quindi configurare una restrizione in linea di principio vietata.
- 8 Appare dubbio se una tale restrizione alla libera circolazione dei capitali sia consentita dalla clausola di standstill di cui all'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, o possa essere giustificata ai sensi dell'articolo 65 TFUE.
- 9 L'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, non è applicabile al beneficio di cui all'articolo 13c dell'ErbStG 2009, in quanto quest'ultimo non esisteva ancora al 31 dicembre 1993. Esso è stato, infatti, introdotto per la prima volta nell'ordinamento giuridico tedesco a partire dal 1° gennaio 2009.
- 10 In forza dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, le disposizioni dell'articolo 63 TFUE non pregiudicano il diritto degli Stati membri di applicare le pertinenti

disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale.

- 11 Secondo la giurisprudenza della Corte, tale disposizione deve essere interpretata restrittivamente poiché costituisce un'eccezione al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali. Essa non può essere interpretata nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato in cui collocano i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato (sentenze del 17 gennaio 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, punto 40; dell'11 settembre 2008, Eckelkamp, C- 11/07, EU:C:2008:489, punto 57; dell'11 settembre 2008, Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490, punto 51, e del 22 aprile 2010, Mattern, C- 510/08, EU:C:2010:216, punto 32). La deroga prevista nell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, subisce essa stessa una limitazione per effetto dell'articolo 65, paragrafo 3, TFUE, ai sensi del quale le disposizioni nazionali di cui al suddetto articolo 65, paragrafo 1, non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 63 TFUE (sentenze del 17 gennaio 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, punto 41, dell'11 settembre 2008, Eckelkamp, C- 11/07, EU:C:2008:489, punto 58, e del 22 aprile 2010, Mattern, C- 510/08, EU:C:2010:216, punto 33).
- 12 Una normativa tributaria nazionale, la quale, ai fini del calcolo sull'imposta di successione, opera una distinzione a seconda che il bene si trovi sul territorio nazionale, in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato dello Spazio economico europeo o, invece, in un paese terzo, può considerarsi compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali solo se la disparità di trattamento riguarda situazioni non oggettivamente comparabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale (giurisprudenza costante, v. sentenze del 30 giugno 2016, Feilen, C- 123/15, EU:C:2016:496, e del 17 ottobre 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662).
- 13 Il giudice del rinvio ritiene che la presente fattispecie, riguardante un immobile situato in un paese terzo, sia oggettivamente comparabile con una situazione in cui l'immobile è situato sul territorio nazionale o in uno Stato membro dell'Unione europea. Le due situazioni differiscono solo per l'ubicazione dell'immobile. La sola ubicazione all'estero non sembra tuttavia giustificare un trattamento fiscale meno favorevole (v. in tal senso sentenza del 22 aprile 2010, Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 38). Questo vale in modo particolare per il fatto che, nei casi di assoggettamento illimitato ad imposta, gli immobili situati in paesi terzi al di fuori del SEE vengono considerati allo stesso modo come acquisizioni imponibili ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 1, dell'ErbStG 2009. Il legislatore, dal momento che mette sullo stesso piano i beneficiari di tali beni con i beneficiari di beni situati sul territorio nazionale e/o nel SEE, non può, secondo il giudice del rinvio, trattare in modo diverso gli acquirenti nell'ambito di detta tassazione per quanto riguarda la valutazione degli immobili per un valore ridotto.

- 14 Appare dubbia anche una giustificazione della restrizione ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera b), TFUE, in particolare per evitare la violazione di disposizioni giuridiche e amministrative nazionali in materia di diritto tributario, atteso che, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 4, della convenzione con il Canada sulla doppia imposizione del 2001, è possibile ricorrere allo scambio di informazioni tra la Germania e il Canada per tutte le imposte riscosse in uno Stato contraente. Al giudice del rinvio non risultano difficoltà inerenti a tale scambio di informazioni.
- 15 Il giudice del rinvio non rileva, inoltre, motivi imperativi di interesse generale di cui all'articolo 65, paragrafo 2, TFUE, che giustificerebbero oggettivamente una restrizione.

DOCUMENTO DI LAVORO