

Causa C-510/08

Vera Mattner

contro

Finanzamt Velbert

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Düsseldorf)

«Libera circolazione dei capitali — Artt. 56 CE e 58 CE — Imposta sulle donazioni — Terreno su cui è edificato un immobile — Diritto ad una deduzione dalla base imponibile — Trattamento diverso dei residenti e dei non residenti»

Massime della sentenza

Libera circolazione dei capitali — Restrizioni — Imposta sulle donazioni

(Artt. 56 CE e 58 CE)

Il combinato disposto degli artt. 56 CE e 58 CE deve interpretarsi nel senso che esso osta alla normativa di uno Stato membro la quale prevede, ai fini del calcolo dell'imposta sulle donazioni, che la deduzione dalla base imponibile in caso di donazione di un immobile situato nel territorio di tale Stato è inferiore, quando il donatore ed il donatario risiedevano, alla data in cui è avvenuta la donazione, in un altro Stato membro, alla deduzione che sarebbe stata applicata se almeno uno di essi fosse stato residente, alla stessa data, nel primo Stato membro.

Infatti, poiché la suddetta normativa nazionale fa dipendere l'applicazione di una deduzione dalla base imponibile del bene immobile di cui trattasi dal luogo di residenza del donatore e del donatario alla data in cui si effettua la donazione, il maggior onere fiscale gravante sulla donazione fra non residenti costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali.

Una simile disparità di trattamento non può giustificarsi con il motivo che essa si riferisce a situazioni oggettivamente diverse. Una normativa nazionale che mette sullo stesso piano, ai fini dell'imposizione su un bene immobile acquisito per donazione e situato nello Stato membro in questione, da un lato, i donatari non residenti che hanno acquisito tale bene da un donatore non residente e, dall'altro, i donatari non residenti o residenti che hanno acquisito un bene siffatto da un donatore residente nonché i donatari residenti che hanno acquisito il medesimo bene da un donatore non residente, non può, senza violare gli imperativi del diritto dell'Unione, trattare in modo diverso tali donatari, ai fini della medesima imposizione, quanto all'applicazione di una deduzione dalla base imponibile del bene immobile di cui trattasi. Infatti, non sussiste fra tali due categorie di soggetti, per quanto riguarda le modalità ed i presupposti per la riscossione dell'imposta sulle donazioni, alcuna differenza di situazione oggettiva che possa giustificare una disparità di trattamento.

Peraltro, lo Stato membro ove è situato il bene immobile oggetto della donazione 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 il donatario di fruire di una deduzione analoga concessa da un altro Stato membro, come quello in cui il donatore e il donatario risiedevano alla data della donazione, che potrebbe compensare, in tutto o in parte, il

danno subito da quest'ultimo a causa della deduzione a tasso ridotto applicata in sede di calcolo dell'imposta sulle donazioni dovuta nel primo Stato membro. Ciò si verifica a maggior ragione se lo Stato membro in cui risiedono il donatore ed il donatario applica una deduzione meno elevata di quella concessa dallo Stato membro sul cui territorio è situato il bene immobile oggetto della donazione o se fissa il valore del bene stesso ad un livello superiore a quello determinato da quest'ultimo Stato.

Inoltre, il rischio che vengano eluse le disposizioni fiscali sulle successioni procedendo a diverse donazioni simultanee o trasmettendo l'insieme del patrimonio di una persona tramite donazioni successive scaglionate nel tempo non può giustificare una limitazione della deduzione applicabile alla base imponibile, qualora tale rischio appaia meramente ipotetico. Quanto all'eventualità di donazioni ulteriori, se è vero che lo Stato membro sul cui territorio è situato un bene immobile oggetto di donazione ha il diritto di provvedere affinché le regole di imposizione in materia di successioni non siano eluse per il tramite di donazioni frazionate tra le medesime persone, il rischio di elusione relativamente alle donazioni effettuate tra persone non residenti in tale Stato membro sussiste nella stessa misura quanto alle donazioni che coinvolgono un residente. Allorché, per impedire siffatte donazioni frazionate, la normativa nazionale prevede, quanto alle donazioni implicanti un residente, non già l'applicazione di una deduzione a tasso ridotto, ma, al massimo, che la deduzione a tasso pieno prevista per quanto concerne le donazioni si applica un'unica volta alla base imponibile risultante dal cumulo delle donazioni interessate, l'applicazione di una deduzione a tasso ridotto quando la donazione avviene tra persone non residenti non può considerarsi come un mezzo appropriato per raggiungere l'obiettivo di evitare una simile elusione.

La normativa in esame non può neppure giustificarsi con la necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale nazionale, dato che il vantaggio fiscale risultante, nello Stato membro sul cui territorio è situato il bene immobile oggetto di una donazione, dall'applicazione di una deduzione a tasso pieno alla base imponibile quando una donazione siffatta implica almeno un residente di tale Stato non è compensato in quest'ultimo da alcun prelievo fiscale determinato a titolo dell'imposta sulle donazioni.

(v. punti 28, 35, 38, 42, 44, 46, 48-51, 54-56 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

22 aprile 2010 (*)

«Libera circolazione dei capitali – Artt. 56 CE e 58 CE – Imposta sulle donazioni – Terreno su cui è edificato un immobile – Diritto ad una deduzione dalla base imponibile – Trattamento diverso dei residenti e dei non residenti»

Nel procedimento C-510/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Finanzgericht Düsseldorf (Germania) con decisione 14 novembre 2008, pervenuta in cancelleria il 24 novembre 2008, nella causa

Vera Mattner

contro

Finanzamt Velbert,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J.N. Cunha Rodrigues, presidente di sezione, dalla sig.ra P. Lindh, dai sigg. A. Rosas, U. Lõhmus e A. Ó Caoimh (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'11 febbraio 2010,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Finanzamt Velbert, dal sig. F?D. Rilinger e dalla sig.ra G. Köhler, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e W. Mölls, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 39 CE, 43 CE, 56 CE e 58 CE, relativi, rispettivamente, alla libera circolazione dei lavoratori, alla libertà di stabilimento ed alla libera circolazione dei capitali.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la sig.ra Mattner ed il Finanzamt Velbert (in prosieguo: il «Finanzamt») riguardo al calcolo dell'imposta di trasferimento (donazione) dovuta a causa della donazione di un terreno edificato situato in Germania.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'art. 1 della 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):

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

2. I trasferimenti relativi ai movimenti di capitali si effettuano a condizioni di cambio uguali a

quelle praticate per i pagamenti relativi alle transazioni correnti».

4 Tra i movimenti di capitali elencati all'allegato I della direttiva 88/361 figurano, nella rubrica XI di tale allegato, i movimenti di capitali a carattere personale che comprendono in particolare i doni e le dotazioni.

La normativa nazionale

5 La legge relativa all'imposta sulle successioni e sulle donazioni (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), nella versione pubblicata il 27 febbraio 1997 (BGBl. 1997 I, pag. 378), come modificata da ultimo dalla legge 10 ottobre 2007 (BGBl. 2007 I, pag. 2332), che è quella applicabile alla data dei fatti nella causa principale (in prosieguo: l'«ErbStG»), prevede le disposizioni seguenti:

Art. 1: Operazioni imponibili

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

1. le trasmissioni mortis causa;

2. le donazioni inter vivos;

3. (...)

2) Salvo disposizione contraria, le norme della presente legge sulla trasmissione di beni mortis causa si applicano anche alle donazioni (...)

Art. 2: Obbligo tributario personale

1) L'obbligo tributario sorge:

1. per l'intero patrimonio, nei casi di cui all'art. 1, n. 1, punti 1°3, laddove il de cuius al momento della propria morte o il donante al momento di effettuare la donazione o l'acquirente, alla data del fatto generatore dell'imposta, abbiano la qualità di residenti.

Sono considerati residenti:

a) le persone fisiche aventi il domicilio o la residenza abituale nel territorio tedesco;

b) i cittadini tedeschi che non abbiano dimorato all'estero continuativamente più di cinque anni, senza essere domiciliati in Germania;

(...)

3. in tutti gli altri casi, per i beni devoluti consistenti nel patrimonio nazionale ai sensi dell'art. 121 della [legge di valutazione (Bewertungsgesetz); in prosieguo: la «BewG»].

(...)

Art. 14: Presa in considerazione di trasmissioni pregresse

In caso di devoluzione di diversi vantaggi patrimoniali da parte della stessa persona nell'arco di dieci anni, essi sono cumulati aggiungendo all'ultimo bene trasmesso il valore inerente ai beni anteriormente trasmessi. L'imposta di successione (donazione) sull'importo totale è diminuita dell'imposta che sarebbe stata dovuta, in virtù della situazione personale del beneficiario e sulla

base delle disposizioni applicabili alla data dell'ultima trasmissione di beni, sui beni anteriormente trasmessi. Dall'imposta sulle donazioni è detratta, invece dell'imposta di cui alla seconda frase, l'imposta effettivamente dovuta sui beni anteriormente trasmessi e cumulati nella misura in cui quest'ultima imposta è più elevata.

Art. 15: Classi di imposta

1) In funzione del rapporto personale in essere fra il beneficiario e il de cuius o il donatore, occorre distinguere le seguenti tre classi di imposta:

classe di imposta I:

1. (...)
2. i figli e i figli del coniuge (...)
- (...)

Art. 16: Deduzioni

1) Nei casi di cui all'art. 2, n. 1, punto 1, sono esenti da imposta le trasmissioni di beni

1. (...)
2. ai figli ai sensi della classe I, punto 2, per un importo pari a EUR 205 000.

2) L'importo della deduzione di cui al n. 1 è sostituito, nei casi previsti all'art. 2, n. 1, punto 3, da un importo di EUR 1 100.

(...)

Art. 19: Aliquote d'imposta

1) L'imposta sulle successioni (donazioni) è riscossa secondo le aliquote seguenti:

Valore del bene trasmesso imponibile

Aliquota nella classe di imposta I (...) (...)

Sino a EUR 52 000 inclusi	7 (...) (...)
Sino a EUR 256 000 inclusi	11 (...) (...)

(...)».

6 L'art. 121 del BewG, nella versione pubblicata il 1° febbraio 1991 (BGBl. 1991 I, pag. 230), come modificato da ultimo dalla legge 13 dicembre 2006 (BGBl. 2006 I, pag. 2378), intitolato «Patrimonio nazionale», dispone:

«Il patrimonio nazionale comprende:

(...)

2. il patrimonio immobiliare situato in Germania;

(...)».

Causa principale e questione pregiudiziale

7 Con rogito notarile del 23 maggio 2007, la sig.ra Mattner, cittadina tedesca residente da più di 35 anni nei Paesi Bassi, ha acquisito tramite una donazione effettuata a suo favore dalla madre, anch'essa cittadina tedesca e residente da più di 50 anni nei Paesi Bassi, un terreno edificato, situato a Düsseldorf (Germania), del valore di EUR 255 000.

8 Con avviso di imposizione datato 24 gennaio 2008, il Finanzamt ha richiesto alla sig.ra Mattner, in virtù della donazione di cui essa ha fruito, il pagamento di un'imposta sulle donazioni pari ad EUR 27 929. Tale importo è stato ottenuto sottraendo dal valore del terreno una deduzione pari ad EUR 1 100 ed applicando alla base imponibile così determinata l'aliquota dell'11%.

9 Con decisione 23 maggio 2008, il Finanzamt ha respinto il reclamo proposto dalla sig.ra Mattner contro il suddetto avviso di imposizione.

10 La sig.ra Mattner ha proposto dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf un ricorso diretto ad ottenere il beneficio della deduzione di EUR 205 000 prevista per le donazioni ai figli quando il donatore o il beneficiario risiedono nel territorio nazionale alla data in cui si effettua la donazione.

11 Il giudice del rinvio ritiene che l'art. 16, n. 2, dell'ErbStG costituisca una limitazione nella libera circolazione dei capitali ai sensi dell'art. 56, n. 1, CE, laddove l'importo della deduzione fiscale in parola dipende dal luogo di residenza del donatore o del donatario. Così, nella causa sottoposta all'esame di tale giudice, se la sig.ra Mattner o sua madre fossero state residenti in Germania, la prima avrebbe potuto esigere la deduzione di EUR 205 000 di cui al n. 1, punto 2, del suddetto art. 16, il che avrebbe avuto per conseguenza che l'ammontare della base imponibile sarebbe stato solo di EUR 50 000 e che l'imposta a carico della ricorrente, tenuto conto dell'aliquota del 7% applicabile ai sensi dell'art. 19, n. 1, dell'ErbStG, sarebbe ammontata ad EUR 3 500 anziché EUR 27 929.

12 Il suddetto giudice non è convinto che tale restrizione alla libera circolazione dei capitali sia giustificata, in quanto, a suo avviso, la situazione di una persona soggetta illimitatamente all'imposta in Germania, alla quale è stato ceduto a titolo gratuito un terreno situato nel territorio tedesco, e quella di una persona soggetta limitatamente all'imposta nel medesimo Stato membro che abbia fruito di una medesima cessione a titolo gratuito sono oggettivamente comparabili.

13 In proposito il giudice del rinvio rileva che, invero, il Bundesfinanzhof ha dichiarato, con sentenza del 21 settembre 2005, che sussistono in generale differenze talmente rilevanti fra contribuenti soggetti illimitatamente o limitatamente all'imposta sulle successioni che il legislatore nazionale non è tenuto a trattare tali categorie di persone in modo identico quanto alle deduzioni di cui fruiscono a titolo personale. Infatti, mentre i primi sono soggetti all'imposta sulle successioni sull'insieme del patrimonio trasmesso, l'obbligo tributario dei secondi verte solo sul «patrimonio nazionale» quale definito all'art. 121 del BewG. La base imponibile cui va applicata la deduzione è quindi, in linea di principio, assai diversa a seconda che l'obbligo tributario sia illimitato o limitato.

14 Tuttavia il giudice del rinvio nutre dubbi sul fatto che considerazioni siffatte possano applicarsi all'imposta sulle donazioni dal momento che, in tal caso, solo i beni donati sono soggetti all'imposta e non sussiste quindi alcuna differenza di base imponibile fra persone soggette illimitatamente o limitatamente. Tale giudice considera che la disparità di trattamento tra i contribuenti a seconda che siano soggetti illimitatamente o limitatamente all'imposta non pare giustificabile nemmeno per motivi imperativi di interesse generale.

15 Peraltro il giudice del rinvio si chiede se l'art. 16, n. 2, dell'ErbStG sia compatibile con gli artt. 39 CE e 43 CE, in quanto gli effetti della legislazione tributaria in materia di donazioni fanno parte delle considerazioni di cui un cittadino di uno Stato membro può tener conto nel decidere se usufruire o meno della libertà riconosciutagli dal Trattato CE.

16 Dati tali elementi, il Finanzgericht Düsseldorf ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli artt. 39 CE e 43 CE, nonché il combinato disposto degli artt. 56 CE e 58 CE, debbano essere interpretati nel senso che ostano alla normativa nazionale di uno Stato membro relativa all'imposta sulle donazioni che stabilisca a favore del non residente solo una deduzione di EUR 1 100 nel caso di acquisizione mediante donazione da una persona non residente di un bene immobile situato nel territorio dello Stato membro interessato, mentre per la stessa donazione di terreno sarebbe concessa una deduzione di EUR 205 000 ove il donante o il beneficiario fossero stati residenti nel territorio dello Stato membro interessato nel momento in cui la donazione viene effettuata».

Sulla questione pregiudiziale

17 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se gli artt. 39 CE, 43 CE, 56 CE e 58 CE debbano essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro, come quella di cui alla causa principale, la quale prevede, per il calcolo dell'imposta sulle donazioni, che la deduzione dalla base imponibile nel caso di donazione di un immobile situato nel territorio di tale Stato è inferiore, quando il donatore ed il donatario risiedevano, alla data in cui è stata effettuata la donazione, in un altro Stato membro, all'abbattimento che sarebbe stato applicato se almeno uno di loro avesse risieduto, alla medesima data, nel primo Stato membro.

18 Secondo una costante giurisprudenza, l'art. 56, n. 1, CE vieta in maniera generale le restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri (sentenze 11 settembre 2008, causa C-11/07, Eckelkamp e a., Racc. pag. I-6845, punto 37; causa C-43/07, Arens-Sikken, Racc. pag. I-6887, punto 28, e 12 febbraio 2009, causa C-67/08, Block, Racc. pag. I-883, punto 18).

19 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 costituita dall'allegato della direttiva 88/361/CEE, anche se quest'ultima è stata adottata sul fondamento degli artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CEE (divenuti artt. 69 e 70, n. 1, CE, articoli abrogati dal Trattato di Amsterdam), fermo restando che, conformemente all'introduzione di tale allegato, l'elenco che esso contiene non presenta un carattere esaustivo (v., in particolare, sentenza 23 febbraio 2006, causa C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Racc. pag. I-1957, punto 39, nonché citate sentenze Eckelkamp e a., punto 38; Arens-Sikken, punto 29, e Block, punto 19). Orbene, le donazioni e le dotazioni figurano nella sezione XI, intitolata «Movimenti di capitali a carattere personale», dell'allegato I della direttiva 88/361 (sentenza 27 gennaio 2009, causa C-318/07, Persche, Racc. pag. I-359, punto 24).

20 Al pari dell'imposta prelevata sulle successioni, consistenti nella trasmissione ad una o più

persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta e rientranti ugualmente in tale stessa rubrica del suddetto allegato I (v., segnatamente, sentenze 17 gennaio 2008, causa C-256/06, Jäger, Racc. pag. I-123, punto 25; Eckelkamp e a., cit., punto 39; Arens-Sikken, cit., punto 30; Block, cit., punto 20, nonché 15 ottobre 2009, causa C-35/08, Busley et Cibrian Fernandez, Racc. pag. I-9807, punto 18), la tassazione delle donazioni relative a somme di denaro, beni mobili o immobili 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 Persche, cit., punto 27).

21 Una situazione in cui una persona residente nei Paesi Bassi effettua a favore di un'altra persona del pari residente in codesto stesso Stato membro una donazione avente ad oggetto un terreno situato in Germania non può considerarsi come una situazione meramente nazionale.

22 Di conseguenza la donazione in parola nella causa principale costituisce un'operazione rientrante nei movimenti di capitali ai sensi dell'art. 56, n. 1, CE.

23 Data tale situazione, poiché la decisione di rinvio non contiene alcun elemento che sarebbe idoneo a ricollegare la causa principale alla libera circolazione dei lavoratori o alla libertà di stabilimento, non è necessario esaminare l'applicabilità degli artt. 39 CE e 43 CE (v., in tal senso, sentenza Busley e Cibrian Fernandez, cit., punto 19).

24 Occorre quindi esaminare anzitutto se, come fanno valere sia la sig.ra Mattner nel procedimento principale che la Commissione delle Comunità europee nelle sue osservazioni scritte dinanzi alla Corte, una normativa nazionale come quella di cui alla causa principale costituisca una restrizione ai movimenti di capitali.

25 A tal riguardo emerge dalla giurisprudenza della Corte in materia di successioni che disposizioni nazionali determinanti il valore di un bene immobile ai fini del calcolo dell'imposta esigibile in caso di acquisizione per successione non solo possono essere tali da dissuadere l'acquisto di beni immobili ubicati nello Stato membro interessato, ma possono altresì avere per effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i suddetti beni (v., in tal senso, sentenze Jäger, punto 30; Eckelkamp e a., punto 43, nonché Arens-Sikken, punto 36).

26 Per quanto riguarda l'ipotesi delle donazioni, la giurisprudenza ha confermato che le misure vietate dall'art. 56, n. 1, CE, in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, includono quelle che hanno l'effetto di diminuire il valore della donazione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i beni di cui trattasi e che effettua la tassazione sulla donazione di questi ultimi (v., per analogia, citate sentenze van Hilten-van der Heijden, punto 44; Jäger, punto 31; Eckelkamp e a., punto 44; Arens-Sikken, punto 37, nonché Block, punto 24).

27 Nel caso di specie disposizioni nazionali come quelle di cui alla causa principale, qualora prevedano che una donazione comprendente un bene immobile situato nel territorio della Repubblica federale di Germania fruisca di una deduzione dalla base imponibile meno elevata, quando il donatore ed il donatario risiedono in un altro Stato membro, rispetto a quella che sarebbe applicata se uno di essi avesse la residenza nel territorio tedesco, comportando quindi che la prima categoria di donazioni sia soggetta ad un'imposta sulle donazioni più elevata di quella prelevata nell'ambito della seconda categoria di donazioni, implicano una restrizione dei movimenti di capitali diminuendo il valore di una donazione che includa un siffatto bene (v., per analogia, sentenza Eckelkamp e a., cit., punto 45).

28 Infatti, poiché le suddette disposizioni fanno dipendere l'applicazione di una deduzione dalla base imponibile del bene immobile di cui trattasi dal luogo di residenza del donatore e del

donatario alla data in cui si effettua la donazione, il maggior onere fiscale gravante sulla donazione fra non residenti costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali (v., per analogia, sentenza Eckelkamp e a., cit., punto 46).

29 In secondo luogo, si deve esaminare se la restrizione alla libera circolazione dei capitali così constatata possa giustificarsi alla luce delle disposizioni del Trattato.

30 Il Finanzamt ed il governo tedesco fanno valere in sostanza che una donazione effettuata tra un donatore ed un donatario non residenti e quella che implica un residente, sia esso donatore o donatario, fanno capo a situazioni che sono oggettivamente diverse. Infatti, mentre nella prima situazione il donatario sarebbe soggetto in Germania ad un obbligo tributario limitato relativo ai soli beni situati in tale Stato membro, nella seconda situazione esso sarebbe soggetto in quest'ultimo ad un obbligo tributario illimitato relativo all'insieme della devoluzione patrimoniale, indipendentemente dal luogo di situazione dei beni. Conformemente alla sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225), un siffatto trattamento differenziato non costituirebbe una discriminazione ai sensi degli artt. 56 CE e 58 CE, poiché spetta in linea di principio proprio allo Stato membro, sul cui territorio sorge un obbligo tributario illimitato, la valutazione delle caratteristiche personali del soggetto passivo nel loro complesso.

31 È necessario ricordare in proposito che, ai sensi dell'art. 58, n. 1, lett. a), CE, le disposizioni dell'art. 56 CE «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».

32 Tale disposizione dell'art. 58 CE, in quanto deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Pertanto tale disposizione non può essere interpretata nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato membro in cui investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato (v. citate sentenze Jäger, punto 40; Eckelkamp e a., punto 57, nonché Arens-Sikken, punto 51).

33 Infatti la deroga di cui all'art. 58, n. 1, lett. a), CE è a sua volta limitata dal n. 3 del medesimo articolo, il quale stabilisce che le disposizioni nazionali di cui al n. 1 «non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'art. 56 [CE]».

34 Occorre dunque distinguere i trattamenti disuguali consentiti ai sensi dell'art. 58, n. 1, lett. a), CE dalle discriminazioni arbitrarie vietate dal n. 3 di questo stesso articolo. Orbene, dalla giurisprudenza risulta che, affinché una normativa tributaria nazionale quale quella di cui alla causa principale la quale, ai fini del calcolo dell'imposta sulle donazioni, opera una distinzione riguardo all'importo della deduzione applicabile alla base imponibile di un bene immobile situato nello Stato membro interessato a seconda che il donatore o il donatario risieda in tale Stato membro o che entrambi risiedano in un altro Stato membro possa considerarsi compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, occorre che la disparità di trattamento riguardi situazioni non oggettivamente comparabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale. Inoltre, per essere giustificata, la disparità di trattamento fra tali due categorie di donazioni non deve andare oltre quanto necessario affinché lo scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi sia raggiunto (v. sentenze 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. I-7477, punto 29; Eckelkamp e a., cit., punti 58 e 59, nonché Arens-Sikken, cit., punti 52 e 53).

35 Si deve constatare al riguardo che, contrariamente a quanto sostengono il Finanzamt e il

governo tedesco, tale disparità di trattamento non può giustificarsi con il motivo che essa si riferisce a situazioni le quali sono oggettivamente diverse.

36 Risulta infatti dal fascicolo sottoposto alla Corte che l'importo dall'imposta sulle donazioni relative ad un immobile situato in Germania è calcolato, in forza dell'ErbStG, in funzione, al contempo, del valore di tale bene immobile e del rapporto familiare eventualmente esistente fra il donatore ed il donatario. Orbene, né l'uno né l'altro di tali due criteri dipendono dal luogo di residenza del donatore o del donatario. Pertanto, per quanto riguarda l'importo dell'imposta sulle donazioni dovuta a titolo di un immobile situato in Germania ed oggetto di una donazione, non può sussistere alcuna differenza oggettiva che giustifichi una disparità di trattamento fiscale tra, rispettivamente, la situazione di persone delle quali nessuna risiede in tale Stato membro e quella in cui una almeno di queste ultime risiede nel suddetto Stato. Pertanto la situazione della sig.ra Mattner è comparabile a quella di qualsiasi donatario che acquisisce per donazione un bene immobile situato in Germania da una persona residente nel territorio tedesco con cui esiste un rapporto familiare, nonché a quella di un donatario residente in tale territorio che effettua tale acquisto da una persona con un rapporto analogo che non vi risiede (v., in tal senso, citate sentenze Jäger, punto 44; Eckelkamp e a., punto 61, nonché Arens-Sikken, punto 55).

37 La normativa tedesca considera, in linea di principio, tanto il beneficiario di una donazione fra non residenti quanto quello di una donazione che implica almeno un residente come soggetti passivi ai fini della riscossione dell'imposta sulle donazioni relative ai beni immobili situati in Germania. Solo con riguardo alla deduzione applicata alla base imponibile, tale normativa opera, ai fini del calcolo dell'imposta sulle donazioni relativa a beni immobili situati in Germania, una disparità di trattamento tra le donazioni effettuate tra non residenti e quelle che implicano un residente. Viceversa la determinazione della classe d'imposta e dell'aliquota, di cui agli artt. 15 e 19 dell'ErbStG, viene operata secondo le stesse regole per le due categorie di donazioni (v., per analogia, sentenze Eckelkamp e a., punto 62, nonché Arens-Sikken, punto 56).

38 Una normativa nazionale che mette sullo stesso piano, ai fini dell'imposizione su un bene immobile acquisito per donazione e situato nello Stato membro in questione, da un lato, i donatori non residenti che hanno acquisito tale bene da un donatore non residente e, dall'altro, i donatori non residenti o residenti che hanno acquisito un bene siffatto da un donatore residente nonché i donatori residenti che hanno acquisito il medesimo bene da un donatore non residente, non può, senza violare gli imperativi del diritto dell'Unione, trattare in modo diverso tali donatori, ai fini della medesima imposizione, quanto all'applicazione di una deduzione dalla base imponibile del bene immobile di cui trattasi. Trattando in modo identico, ad eccezione dell'importo della deduzione di cui può fruire il donatario, le donazioni operate a favore di tali due categorie di soggetti, il legislatore nazionale ha infatti ammesso che non sussiste fra queste ultime, per quanto riguarda le modalità ed i presupposti per la riscossione dell'imposta sulle donazioni, alcuna differenza di situazione oggettiva che possa giustificare una disparità di trattamento (v., per analogia, citate sentenze Eckelkamp e a., punto 63, nonché Arens-Sikken, punto 57).

39 Occorre infine ricercare se la restrizione ai movimenti di capitali risultanti da una normativa come quella di cui alla causa principale possa essere oggettivamente giustificata da un motivo imperativo di interesse generale.

40 In primo luogo, il Finanzamt sostiene che, se l'ErbStG prevedesse, in una causa come quella principale, l'applicazione di una deduzione identica per le donazioni fra non residenti e quelle che comprendono un residente, la sig.ra Mattner potrebbe, approfittando dei medesimi vantaggi fiscali nello Stato membro di residenza ove è soggetta ad un obbligo tributario illimitato, fruire di un cumulo di deduzioni.

41 In proposito occorre ricordare che la Corte, nell'ambito della sua giurisprudenza relativa alla

libera circolazione dei capitali e alle imposte di successione, ha già osservato che un cittadino di uno Stato membro non può essere privato della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato perché approfitta dei vantaggi fiscali legalmente offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede (sentenze 11 dicembre 2003, causa C?364/01, Barbier, Racc. pag. I?15013, punto 71, nonché Eckelkamp e a., cit., punto 66).

42 Comunque lo Stato membro ove è situato il bene immobile oggetto della deduzione 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 il donatario di fruire di una deduzione analoga concessa da un altro Stato membro, come quello in cui il donatore e il donatario risiedevano alla data della donazione, che potrebbe compensare, in tutto o in parte, il danno subito da quest'ultimo a causa della deduzione a tasso ridotto applicata in sede di calcolo dell'imposta sulle donazioni dovuta nel primo Stato membro (v., per analogia, citate sentenze Eckelkamp e a., punto 68, nonché Arens-Sikken, punto 65).

43 Infatti uno Stato membro non può invocare l'esistenza di un vantaggio concesso unilateralmente da un altro Stato membro, nel caso di specie lo Stato membro nel quale risiedono il donatore ed il donatario, per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato, segnatamente in forza delle disposizioni di quest'ultimo inerenti alla libera circolazione dei capitali (v. citate sentenze Eckelkamp e a., punto 69, e Arens-Sikken, punto 66).

44 Ciò si verifica a maggior ragione se, come il governo tedesco ha fatto valere all'udienza, lo Stato membro in cui risiedono il donatore ed il donatario applica una deduzione meno elevata di quella concessa dallo Stato membro sul cui territorio è situato il bene immobile oggetto della donazione o se fissa il valore del bene stesso ad un livello superiore a quello determinato da quest'ultimo Stato.

45 Risulta del resto dal fascicolo sottoposto alla Corte che, in occasione del calcolo dell'imposta sulle donazioni, la normativa nazionale di cui alla causa principale esclude in maniera pura e semplice la deduzione a tasso pieno quando il donatore ed il donatario non risiedono nello Stato membro sul cui territorio è situato il bene oggetto della donazione senza che l'eventuale concessione di un'analoga deduzione in un altro Stato membro, come quello in cui risiedono il donatore e il donatario, o le modalità di determinazione del valore di tale bene in quest'ultimo Stato membro siano presi in considerazione.

46 In secondo luogo, il Finanzamt ed il governo tedesco fanno valere che la normativa nazionale di cui alla causa principale, trattando in maniera identica le successioni e le donazioni, ha per obiettivo di evitare che le persone interessate abbiano la possibilità di eludere le disposizioni fiscali sulle successioni procedendo a diverse donazioni simultanee o trasmettendo l'insieme del patrimonio di una persona tramite donazioni successive scaglionate nel tempo. Ciò sarebbe, in particolare, l'oggetto del disposto dell'art. 14 dell'ErbStG, a norma del quale, in sostanza, le donazioni effettuate tra le medesime persone nel corso di un periodo di dieci anni devono essere cumulate ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni.

47 Il Finanzamt ed il governo tedesco sostengono quindi che, pur ammettendo che, nel caso di specie, la donazione verte soltanto su un unico bene immobile, è legittimo che la suddetta normativa, al fine di determinare la deduzione applicabile ad una donazione fra non residenti, si fondi sul principio secondo cui la donatrice dispone ancora, nel suo Stato membro di residenza o in altri Stati, di beni che ha trasmesso nel medesimo tempo alla sig.ra Mattner o che potrebbe trasmettere ulteriormente a quest'ultima senza che possano essere soggetti all'imposta sulle donazioni in Germania. Orbene, niente giustificerebbe che uno Stato membro quale la Repubblica federale di Germania, che fa valere la sua facoltà di imposizione solo in rapporto a taluni beni isolati, conceda una deduzione adattata alla trasmissione dell'insieme del patrimonio.

Spetterebbe quindi non a tale Stato membro, ma a quello in cui risiedono la donatrice e la sig.ra Mattner, prendere in considerazione, nell'ambito dell'assoggettamento illimitato all'imposta, la situazione personale di quest'ultima.

48 Al riguardo non emerge dal fascicolo sottoposto alla Corte che la sig.ra Mattner avrebbe nella fattispecie ricevuto in donazione, nel corso del periodo di dieci anni precedente alla donazione di cui alla causa principale, altri beni da parte del medesimo donatore, talché il rischio di elusione che potrebbe risultare dall'esistenza di donazioni anteriori, o addirittura simultanee, tra le stesse parti appare meramente ipotetico e non può dunque, in una causa come quella principale, giustificare una limitazione della deduzione applicabile alla base imponibile.

49 Peraltro, quanto all'eventualità di donazioni ulteriori, è necessario constatare che, se è vero che lo Stato membro sul cui territorio è situato un bene immobile oggetto di donazione ha il diritto di provvedere affinché le regole di imposizione in materia di successioni non siano eluse per il tramite di donazioni frazionate tra le medesime persone, il rischio di elusione asserito nel caso di specie relativamente alle donazioni effettuate tra persone non residenti in tale Stato membro sussiste nella stessa misura quanto alle donazioni che coinvolgono un residente.

50 Orbene, occorre rilevare in proposito che l'art. 14 dell'ErbStG, il quale mira ad impedire siffatte donazioni frazionate cumulando, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta, le donazioni effettuate nel corso di un periodo di dieci anni, prevede, quanto alle donazioni implicanti un residente, non già l'applicazione di una deduzione a tasso ridotto, ma, al massimo, che la deduzione a tasso pieno prevista per quanto concerne le donazioni si applica un'unica volta alla base imponibile risultante dal cumulo delle donazioni interessate.

51 Ne deriva che l'applicazione di una deduzione a tasso ridotto, come quella prevista dalla normativa nazionale di cui alla causa principale quando la donazione avviene tra persone non residenti nello Stato membro sul cui territorio è situato il bene oggetto della donazione, non può considerarsi come un mezzo appropriato per raggiungere l'obiettivo perseguito da tale normativa.

52 In terzo luogo, il governo tedesco ha invocato all'udienza la necessità di salvaguardare la coerenza del sistema fiscale tedesco, facendo valere in proposito che sarebbe logico riservare il vantaggio fiscale risultante dall'applicazione della deduzione a tasso pieno alla base imponibile di una donazione soltanto ai soggetti passivi su cui grava un obbligo tributario illimitato nello Stato membro ove è situato il bene oggetto della donazione dato che tale disciplina, in quanto implica la tassazione del patrimonio mondiale del soggetto passivo, è globalmente meno vantaggiosa di quella applicabile ai soggetti passivi gravati in quel medesimo Stato da un obbligo tributario illimitato.

53 Occorre ricordare in proposito che risulta certamente dalla giurisprudenza della Corte che la necessità di salvaguardare la coerenza di un regime fiscale può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato. Affinché un simile argomento di giustificazione possa essere accolto, è necessario 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 (v. sentenze Manninen, cit., punto 42, e 17 settembre 2009, causa C?182/08, Glaxo Wellcome, Racc. pag. I?8591, punti 77 e 78).

54 Tuttavia è sufficiente constatare, nel caso di specie, che il vantaggio fiscale risultante, nello Stato membro sul cui territorio è situato il bene immobile oggetto di una donazione, dall'applicazione di una deduzione a tasso pieno alla base imponibile quando una donazione siffatta implica almeno un residente di tale Stato non è compensato in quest'ultimo da alcun prelievo fiscale determinato a titolo dell'imposta sulle donazioni.

55 Ne consegue che la normativa di cui alla causa principale non può giustificarsi con la necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale tedesco.

56 Occorre quindi risolvere la questione sollevata dichiarando che il combinato disposto degli artt. 56 CE e 58 CE deve interpretarsi nel senso che esso osta alla normativa di uno Stato membro, come quella di cui alla causa principale, la quale prevede, ai fini del calcolo dell'imposta sulle donazioni, che la deduzione dalla base imponibile in caso di donazione di un immobile situato nel territorio di tale Stato è inferiore quando il donatore ed il donatario risiedevano, alla data in cui è avvenuta la donazione, in un altro Stato membro, alla deduzione che sarebbe stata applicata se almeno uno di essi fosse stato residente, alla stessa data, nel primo Stato membro.

Sulle spese

57 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 (Seconda Sezione) dichiara:

Il combinato disposto degli artt. 56 CE e 58 CE deve interpretarsi nel senso che esso osta alla normativa di uno Stato membro, come quella di cui alla causa principale, la quale prevede, ai fini del calcolo dell'imposta sulle donazioni, che la deduzione dalla base imponibile in caso di donazione di un immobile situato nel territorio di tale Stato è inferiore quando il donatore ed il donatario risiedevano, alla data in cui è avvenuta la donazione, in un altro Stato membro, alla deduzione che sarebbe stata applicata se almeno uno di essi fosse stato residente, alla stessa data, nel primo Stato membro.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.