Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PAOLO MENGOZZI
presentate il 18 novembre 2014[1]

Causa C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
contro
Josef Grünewald

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof (Germania)]

«Libera circolazione dei capitali — Fiscalità diretta — Imposta sui redditi — Deducibilità delle rendite corrisposte a un genitore nel contesto di una successione anticipata — Esclusione per i contribuenti non residenti»

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale presentata dal Bundesfinanzhof (Germania), la Corte è chiamata nuovamente a prendere posizione sulla compatibilità con le disposizioni di diritto dell'Unione in materia di libera circolazione dei capitali di una normativa nazionale in virtù della quale solo i contribuenti residenti hanno il diritto di detrarre dai loro redditi imponibili le rendite alimentari corrisposte a seguito di un trasferimento patrimoniale a titolo di successione anticipata.

2. La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata sollevata nell'ambito di una controversia sorta tra una persona fisica non residente in Germania, il sig. Grünewald, e l'amministrazione fiscale tedesca riguardo al rifiuto da parte di quest'ultima di ammettere in detrazione dai redditi generati in Germania da tale persona le rendite alimentari versate ai suoi genitori nel quadro di una cessione, a titolo di successione anticipata, delle quote di una società di persone esercente attività ortofrutticola.

3. La questione della compatibilità della normativa fiscale nazionale in causa con le norme di diritto dell'Unione in materia di libera circolazione dei capitali ha in realtà già fatto oggetto dell'attenzione della Corte. In effetti, nella sentenza Schröder[2] la Corte ha già stabilito l'incompatibilità con il diritto dell'Unione di una normativa nazionale che discrimina tra contribuenti residenti e non residenti riguardo alla possibilità di detrarre le rendite corrisposte ad un genitore nel quadro di un trasferimento patrimoniale a titolo di successione anticipata, sempre che l'impegno di pagare dette rendite scaturisca dall'operazione in causa.

4. Tuttavia, per una serie di ragioni esposte nell'ordinanza di rinvio e che saranno analizzate qui di seguito, il Bundesfinanzhof dubita che la soluzione adottata dalla Corte nella sentenza Schröder abbia chiarito definitivamente la situazione giuridica in diritto dell'Unione e possa quindi fornire una risposta esaustiva alla questione giuridica controversa pendente dinanzi ad esso. Inoltre il giudice del rinvio si chiede se non possano sussistere motivi imperativi di interesse generale che possano giustificare la normativa nazionale in causa. In tale contesto, tale giudice ha dunque deciso di sollevare nuovamente la questione dinanzi alla Corte con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale.

1 — Lingua originale: l'italiano.
2 — C-450/09, EU:C:2011:198.

I – **Contesto normativo nazionale**

5. Benché il contesto normativo nazionale sia già stato esposto nell'ambito della causa Schröder [3], ritengo necessario ricordarlo in modo dettagliato qui di seguito in quanto sia il Bundesfinanzhof sia il governo tedesco sostengono che l'ordinanza di rinvio che ha dato luogo alla pronuncia pregiudiziale nella causa Schröder avrebbe esposto in maniera insufficiente la normativa nazionale e che ciò potrebbe aver avuto un'incidenza sulla soluzione adottata dalla Corte in tale causa. Presenterò pertanto, anzitutto, il quadro normativo pertinente relativo all'imposta sul reddito, poi, il regime giuridico della successione anticipata nel diritto tedesco e, infine, il trattamento fiscale dei trasferimenti a titolo di successione anticipata.

6. Per ciò che riguarda, in primo luogo, il quadro normativo pertinente relativo all'imposta sul reddito, occorre ricordare che la legge tedesca relativa a tale imposta (Einkommensteuergestz in prosieguo: l'«EStG») [4], distingue tra contribuenti aventi e contribuenti non aventi il domicilio o la residenza abituale in Germania. I primi sono assoggettati illimitatamente all'imposta sul reddito. I secondi sono invece assoggettati solo parzialmente a tale imposta, limitatamente ai redditi percepiti in Germania. Tra i redditi imponibili in capo ai soggetti parzialmente assoggettati figurano quelli provenienti dall'esercizio di un'attività industriale o commerciale in tale Stato [5].

7. Ai sensi dell'articolo 10, comma 1, dell'EStG, a determinate condizioni, possono essere detratte come «spese straordinarie» le rendite e gli oneri permanenti derivanti da particolari obblighi, che non siano oneri di gestione né spese professionali [6].

8. L'articolo 50 dell'EStG contiene disposizioni particolari per i contribuenti parzialmente assoggettati ad imposta. A termini del suo comma 1, tali contribuenti possono detrarre gli oneri di gestione o le spese professionali soltanto qualora presentino un nesso economico con i redditi percepiti nel territorio nazionale. Per tali contribuenti è esclusa invece l'applicazione dell'articolo 10 dell'EStG e quindi la detrazione delle spese straordinarie.

9. Per ciò che riguarda, in secondo luogo, la successione anticipata in diritto tedesco, essa comporta un trasferimento patrimoniale mediante cui, in considerazione di una futura successione, uno o più testatori cedono ad uno o più futuri eredi il loro patrimonio, in particolare la loro impresa o dei beni immobili. Tipicamente, nel quadro di tale trasferimento, il cedente si riserva mezzi sufficienti al proprio sostentamento, i quali possono consistere in rendite periodiche (cosiddette «rendite alimentari private»). La giurisprudenza tedesca ha identificato la ratio della successione anticipata nell'idea secondo cui esso permette ai membri della generazione seguente di beneficiare, prima dell'apertura della successione, di un'unità economica produttiva di reddito che gli permetta di provvedere almeno parzialmente ai propri bisogni materiali garantendo tuttavia il sostentamento del cedente. Secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof, attraverso la cessione patrimoniale a titolo di successione anticipata, il cedente si riserva pertanto, sotto forma di rendite ricorrenti, redditi che in realtà derivano dal proprio patrimonio, ma che devono ormai essere prodotti dal cessionario [7].

3 — V. i punti da 5 a 7 della sentenza Schröder (EU:C:2011:198) nonché i paragrafi da 13 a 23 delle relative conclusioni dell'avvocato generale Bot (EU:C:2010:761).

4 — Nella versione applicabile alla causa principale BGBl. 2002 I, pag. 4210.

5 — V. articoli 1 e 49 dell'EStG.

6 — Quali definiti, rispettivamente, agli articoli 4 e 9 dell'EStG.

7 — Sentenze del Bundesfinanzhof del 5 luglio 1990, GrS da 4/89 a 6/89, paragrafo C.II.1.C e del 12 maggio 2003, GrS 1/00, paragrafo C.II.3.

10. Nel contratto di cessione patrimoniale a titolo di successione anticipata, il quale viene qualificato in giurisprudenza come una donazione, l'importo delle rendite è fissato non in relazione al valore del patrimonio ceduto, bensì in funzione dei bisogni alimentari del cedente e della capacità contributiva del debitore [8]. Questo elemento differenzia tale contratto dalle cessioni patrimoniali a titolo oneroso e sinallagmatico in cui le eventuali prestazioni ricorrenti convenute costituiscono invece la contropartita finanziaria dei beni patrimoniali trasferiti.

11. Per ciò che riguarda, in terzo luogo, il trattamento fiscale delle operazioni di cessione patrimoniale a titolo di successione anticipata qualora venga convenuta la fornitura da parte del cessionario al cedente di rendite alimentari private, secondo costante giurisprudenza del Bundesfinanzhof, tali prestazioni non vengono considerate né come il corrispettivo della cessione, né come spese di acquisto del cessionario, bensì vanno classificate, a fini fiscali, come spese straordinarie e remunerazioni periodiche [9]. Tale classificazione trova il suo fondamento nella ratio del regime giuridico della successione anticipata quale identificata al precedente punto 9. Ai sensi dell'articolo 10 dell'EStG, per i contribuenti residenti, le rendite alimentari private sono quindi interamente detraibili ai fini della determinazione del reddito imponibile come spese straordinarie in quanto oneri permanenti, purché esse siano variabili. I contribuenti non residenti non possono invece portare in detrazione tali rendite in quanto l'articolo 50 dell'EStG prevede espressamente l'esclusione dell'applicabilità dell'articolo 10 dell'EStG ai contribuenti limitatamente assoggettati ad imposta.

12. Sempre in ragione della ratio del regime giuridico della successione anticipata quale indicata al precedente paragrafo 9, che comporta che la riserva dei redditi sotto forma di rendite ricorrenti a favore del cedente dia luogo a un «trasferimento di capacità contributiva» [10], alla detrazione della rendita alimentare privata da parte del cessionario/debitore corrisponde una tassazione delle prestazioni come «altri redditi» a carico del cedente/creditore integralmente assoggettato ad imposta (cosiddetto «Korrespondenzprinzip»).

II – **Fatti, procedimento nazionale e questione pregiudiziale**

13. Con atto del 17 gennaio 1989, nell'ambito di una cessione patrimoniale a titolo di successione anticipata, il sig. Grünewald, resistente dinanzi al giudice del rinvio, e suo fratello hanno acquisito dal padre il 50% ciascuno di una quota di una società di diritto civile attiva come impresa ortofrutticola. Nel quadro di tale operazione, i fratelli si sono impegnati a versare, a favore del padre ovvero dei genitori, una rendita alimentare privata nei termini indicati nel suddetto atto di cessione.

14. Tra il 1999 e il 2002, il sig. Grünewald, il quale non ha né il domicilio né la residenza abituale nella Repubblica federale di Germania, ma risiede in un altro Stato membro dell'Unione europea, ha percepito grazie alla suddetta partecipazione taluni redditi derivanti da attività commerciale. Nello stesso periodo egli ha percepito anche altri redditi in Germania.

15. Considerando il sig. Grünewald come soggetto parzialmente assoggettato all'imposta sul reddito, il Finanzamt Dortmund-Unna, ricorrente dinanzi al giudice del rinvio, gli ha negato la possibilità di detrarre le rendite alimentari private versate al padre sul fondamento dell'articolo 50 dell'EStG.

16. Il sig. Grünewald ha proposto ricorso avverso la decisione del Finanzamt Dortmund-Unna dinanzi al Finanzgericht Münster (Tribunale tributario di Münster), il quale lo ha accolto. Il Finanzamt Dortmund-Unna ha quindi introdotto un ricorso in cassazione dinanzi al giudice del rinvio chiedendo l'annullamento della sentenza del Finanzgericht Münster, nonché il rigetto del ricorso proposto dal sig. Grünewald dinanzi al Finanzgericht Münster.

8 — Sentenza del Bundesfinanzhof del 5 luglio 1990, GrS da 4/89 a 6/89, paragrafo C.I.1.

9 — Sentenze del Bundesfinanzhof del 5 luglio 1990, GrS da 4/89 a 6/89, paragrafo C.II.1.C, e del 12 maggio 2003, GrS 1/00, paragrafo C.II.1.C.

10 — Sentenza del Bundesfinanzhof del 31 marzo 2004, X R 66/98, paragrafo II.3, e giurisprudenza citata.

17. Il giudice del rinvio osserva che, in base al diritto nazionale applicabile, il Finanzamt ha negato a giusto titolo al sig. Grünewald la detrazione delle rendite alimentari private in causa in quanto spese straordinarie le quali non possono essere portate in detrazione da un soggetto parzialmente assoggettato ad imposta quale il sig. Grünewald. Tuttavia, tale giudice rileva, facendo riferimento alla succitata sentenza Schröder, che sussistono ancora dubbi riguardo alla compatibilità di un tale regime fiscale con il diritto dell'Unione.

18. Il Bundesfinanzhof esprime in particolare una serie di dubbi sull'applicabilità della sentenza Schröder al caso pendente dinanzi ad esso. In primo luogo, l'ordinanza di rinvio relativa a tale causa non avrebbe sufficientemente evidenziato l'esistenza nel regime nazionale del summenzionato «Korrespondenzprinzip» [11] tra la detrazione a favore del debitore delle rendite e l'imposizione in capo al beneficiario. In secondo luogo, l'amministrazione finanziaria sarebbe del parere che la Corte, in tale sentenza, si sia espressa solo riguardo ad una situazione concernente una cessione a titolo oneroso, la quale non sarebbe ipotizzabile nel caso di un'operazione a titolo di successione anticipata. Inoltre, in tal caso, il pagamento di eventuali rendite non sarebbe interamente detraibile, bensì andrebbe suddiviso in costi di acquisto (detraibili in quote) e interessi (immediatamente detraibili). In terzo luogo, la sentenza Schröder avrebbe riguardato redditi da locazione di natura privata e non, come nel presente caso, redditi da partecipazione di natura commerciale.

19. Il giudice del rinvio evidenzia quindi due profili rilevanti per l'analisi in diritto dell'Unione. Da un lato, detto giudice esprime dubbi quanto alla constatazione del Finanzgericht Münster in merito all'esistenza di un nesso diretto tra la realizzazione dei redditi commerciali derivanti dalla partecipazione nella società di persone e le rendite alimentari private versate dal sig. Grünewald. Il Finanzgericht non avrebbe, infatti, considerato che le rendite alimentari private sono destinate alle esigenze di sostentamento dei beneficiari (ossia i genitori del ricorrente), circostanza che consentirebbe di classificare tali rendite nella sfera personale. Dall'altro lato, il giudice del rinvio si chiede se la normativa in causa non possa essere giustificata in ragione del principio di territorialità ovvero al fine di preservare una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri.

20. Alla luce di tali considerazioni, il giudice del rinvio, con ordinanza del 14 maggio 2013, ha ritenuto necessario sospendere il procedimento pendente dinanzi a sé al fine di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 63 [TFUE] osti alla normativa di uno Stato membro ai sensi della quale non sono deducibili le rendite alimentari private corrisposte da soggetti d'imposta non residenti nell'ambito di una cessione, a titolo di una cosiddetta successione anticipata, di un elemento patrimoniale connesso con tale Stato e produttivo di reddito, mentre pagamenti analoghi che rientrino nel regime di assoggettamento illimitato all'imposta sono deducibili, comportando tuttavia tale deduzione un corrispondente obbligo fiscale a carico del beneficiario della prestazione (illimitatamente assoggettato ad imposta)».

III – **Procedimento dinanzi alla Corte**

21. L'ordinanza di rinvio è pervenuta in cancelleria in data 30 ottobre 2013. Hanno depositato osservazioni scritte i governi tedesco e francese, nonché la Commissione europea. All'udienza, che ha avuto luogo il 16 settembre 2014, sono intervenuti il Finanzamt Dortmund-Unna, i governi tedesco e francese e la Commissione.

22. Con lettera del 18 febbraio 2014 il governo tedesco, in applicazione dell'articolo 16, terzo comma, dello Statuto, ha presentato una domanda volta a che la Corte tratti la presente causa riunendosi in grande sezione.

11 — V. paragrafo 12 supra.

IV – **Analisi giuridica**

23. Con la sua questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro la quale consente al contribuente residente, ma non a quello non residente, di detrarre le rendite alimentari private versate nell'ambito di una cessione, a titolo di successione anticipata, di un elemento patrimoniale connesso con tale Stato produttivo di reddito, e che prevede che a tale detrazione corrisponda un obbligo fiscale equivalente a carico del beneficiario delle rendite che sia integralmente assoggettato ad imposta in tale Stato.

A – *Sulla libertà di circolazione applicabile*

24. Occorre anzitutto osservare che l'articolo 63, primo comma, TFUE vieta in via generale tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri.

25. In assenza di definizione, nel Trattato, della nozione di «movimenti di capitali», la Corte ha riconosciuto valore indicativo alla nomenclatura riportata nell'allegato I della direttiva 88/361, fermo restando che, conformemente all'introduzione di tale allegato, l'elenco che esso contiene non presenta carattere esaustivo [12].

26. A tale proposito, risulta da giurisprudenza costante che i doni e le successioni, ricadenti nell'ambito di applicazione della rubrica XI dell'allegato I della direttiva 88/361, costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 63 TFUE, ad eccezione dei casi in cui gli elementi che li costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro [13]. Pertanto, al di fuori di tali specifici casi, la tassazione di operazioni successorie o di donazioni, siano esse relative a somme di denaro, beni mobili o immobili, rientra nell'ambito di applicazione delle disposizioni del TFUE relative ai movimenti di capitali [14].

12 — V. sentenza Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), punto 19.

13 — V. sentenze Welte (EU:C:2013:662), punto 20 e giurisprudenza citata, nonché Schröder (EU:C:2011:198), punto 26.

14 — Sentenze Commissione/Spagna (C-127/12, EU:C:2014:2130), punto 53, e Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), punto 20 nonché giurisprudenza citata.

27. Occorre inoltre osservare che nella succitata sentenza Schröder la Corte ha già riconosciuto che cessioni patrimoniali a titolo di successione anticipata, le quali presentino un elemento transfrontaliero, ricadono nell'ambito di applicazione dell'articolo 63 TFUE [15]. La circostanza che nel presente caso l'oggetto del trasferimento a titolo di successione anticipata siano quote di una società di persone e non beni immobili, come nel caso che ha portato alla pronuncia della sentenza Schröder, non costituisce a mio avviso di per sé un elemento tale da cambiare l'analisi quanto alla libertà di circolazione applicabile alla normativa nazionale in causa [16].

28. Orbene, una situazione in cui una persona residente in Germania trasferisce a titolo di successione anticipata quote di una società di persone di diritto tedesco esercitante attività agricola in Germania al figlio residente in un altro Stato membro costituisce un'operazione che presenta elementi transfrontalieri e che ricade, in principio, nella nozione di movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 63 TFUE.

B – *Sull'esistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali*

29. Occorre poi ricordare che le misure vietate dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, in quanto restrizioni ai movimenti di capitali, comprendono, in particolare, quelle che sono idonee a dissuadere i non residenti dall'effettuare investimenti in uno Stato membro o dal mantenere siffatti investimenti [17] o a dissuadere i residenti di uno Stato membro dal farne in altri Stati [18].

30. Ai termini della normativa controversa nella causa principale, una persona fisica che non abbia il domicilio o la residenza abituale in Germania, conformemente all'articolo 49 dell'EStG, è soggetta all'imposta sui redditi percepiti in tale Stato membro tra cui rientrano i redditi derivanti dall'esercizio di un'attività industriale o commerciale esercitata in Germania [19]. Contrariamente al contribuente residente, tuttavia, un tale contribuente non residente non può, in virtù dell'articolo 50 dell'EStG, dedurre da tali redditi – in quanto spesa straordinaria ai sensi dell'articolo 10, primo comma, dell'EStG – una rendita alimentare privata, come quella corrisposta dal sig. Grünewald al padre o ai suoi genitori a titolo di successione anticipata.

15 — Nella citata sentenza Schröder (EU:C:2011:198, punto 27) la Corte ha stabilito che la cessione, a titolo di successione anticipata, di beni immobili siti in uno Stato membro a una persona fisica residente in un altro Stato membro rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 63 TFUE.

16 — A tale riguardo, infatti, da un lato, la Corte ha già rilevato che il trasferimento di quote di una società residente tra un soggetto residente e uno non residente costituisce un movimento di capitali (v., in tal senso, sentenza Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punto 43). Dall'altro lato, la questione di un'eventuale applicazione della libertà di stabilimento ai sensi dell'articolo 49 TFUE, cui, tra l'altro, nessuno degli intervenienti ha fatto riferimento, a mio avviso non si pone nella presente causa. In effetti, secondo una giurisprudenza ben consolidata, per stabilire se una normativa nazionale ricada sotto l'una o l'altra libertà di circolazione, occorre prendere in considerazione l'oggetto di tale normativa (v. sentenza Test Claimants in the FII Group Litigation C-35/11, EU:C:2012:707, punto 90 e giurisprudenza citata). Orbene, è giocoforza constatare che la normativa nazionale in causa concerne il trattamento fiscale delle rendite alimentari private dovute nell'ambito di un'operazione a titolo di successione anticipata, ed in particolare la possibilità di portare tali rendite in detrazione come «spese straordinarie», e ciò indipendentemente dal fatto che tale operazione abbia o meno ad oggetto la cessione di partecipazioni in società (tale elemento differenzia la normativa fiscale in causa da quella oggetto della sentenza Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, in particolare punto 21). Conseguentemente, alla luce del suo oggetto, anche ammesso che la normativa in causa possa produrre effetti restrittivi sulla libertà di stabilimento, in particolare nel caso in cui l'oggetto della cessione a titolo di successione anticipata sia costituito da quote di società che consentono di esercitare una sicura influenza sulle sue decisioni e di determinarne le attività, tali effetti non sarebbero altro che l'inevitabile conseguenza di un possibile ostacolo alla libera circolazione dei capitali e, quindi, non giustificano un esame autonomo della stessa normativa alla luce dell'articolo 49 TFUE (v., in tal senso, sentenza Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559, punto 51 e giurisprudenza citata). Tra l'altro occorre anche rilevare come, nel presente caso, non risulti in modo chiaro dall'ordinanza di rinvio quale ruolo nella gestione della società conferiscano le partecipazioni oggetto della cessione.

17 — Sentenze Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), punto 22 e giurisprudenza citata, e Schröder (EU:C:2011:198), punto 30.

18 — Sentenze Commissione/Finlandia (C-342/10, EU:C:2012:688), punto 28, e Commissione/Germania (C-600/10, EU:C:2012:737), punto 14.

19 — V., con riferimento a redditi derivanti dalla locazione di beni immobili, sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punto 31.

31. Orbene, tale trattamento fiscale meno favorevole riservato ai non residenti riguardo alle rendite alimentari private potrebbe dissuadere questi ultimi dall'acquisizione a titolo di successione anticipata o dal mantenimento di quote in società tedesche che esercitano attività industriali o commerciali in Germania [20]. Esso potrebbe altresì dissuadere i residenti tedeschi dal designare quali beneficiari di una successione anticipata soggetti residenti in uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania [21].

32. Si desume da quanto sopra che una normativa che prevede un tale trattamento sfavorevole per i contribuenti non residenti costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata, in linea di principio, dall'articolo 63 TFUE.

C – *Sull'esistenza di un'eventuale giustificazione alla restrizione alla libera circolazione dei capitali*

33. Occorre tuttavia verificare se una normativa fiscale nazionale quale quella controversa nella causa principale, pur costituendo una restrizione alla libera circolazione dei capitali, possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato FUE relative alla libera circolazione dei capitali.

34. Infatti, a termini 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 (…)». Tale disposizione, in quanto deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve tuttavia essere oggetto di un'interpretazione restrittiva e subisce essa stessa una limitazione per effetto del paragrafo 3 del medesimo articolo 65 TFUE, ai sensi del quale le disposizioni nazionali di cui al suddetto 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]» [22].

35. Occorre pertanto verificare se una normativa nazionale quale quella in causa, che distingue i contribuenti residenti da quelli non residenti, comporti un trattamento diseguale consentito ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE ovvero costituisca una discriminazione arbitraria o una restrizione dissimulata vietata dal paragrafo 3 del medesimo articolo. A tal proposito risulta da costante giurisprudenza che una normativa nazionale del genere può essere considerata compatibile con le disposizioni in materia di libera circolazione dei capitali solo in due casi: se la differenza di trattamento riguarda situazioni che non siano oggettivamente paragonabili oppure se essa è giustificata da motivi imperativi di interesse generale [23]. Inoltre, per essere giustificata, la differenza di trattamento non deve eccedere quanto necessario al conseguimento dello scopo perseguito dalla normativa in questione [24].

20 — V., per analogia, relativamente all'acquisizione di beni immobili sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punto 31. Relativamente alla dissuasione dall'acquisizione di quote in società v. sentenze Haribo Lakritzen Hans Riegel (C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61), punti 52 e 53, e Glaxo Wellcome (EU:C:2009:559), punti 57 e 58.

21 — V. sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punto 32.

22 — V. sentenze Commissione/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148), punti 45 e 46, e Welte (EU:C:2013:662), punti 42 e 43 e giurisprudenza citata.

23 — Sentenza Commissione/Finlandia (EU:C:2012:688), punto 35 e giurisprudenza citata.

24 — Sentenze Schröder (EU:C:2011:198), punto 35 e giurisprudenza citata, e Commissione/Germania (EU:C:2014:2148), punto 47.

1. Sulla comparabilità delle situazioni in causa

36. Risulta dalla giurisprudenza costante risalente alla sentenza Schumacker [25] che, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola comparabili, in quanto il reddito percepito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza, e in quanto la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici, che corrisponde in genere alla sua residenza abituale [26].

37. Pertanto, il fatto che uno Stato membro non faccia fruire i non residenti di talune agevolazioni fiscali che concede ai residenti non è, in giurisprudenza, considerato di regola come discriminatorio [27].

38. Un contribuente non residente non è pertanto legittimato, in linea di principio, a contestare allo Stato membro nel quale percepisce solo una piccola parte dei propri redditi il fatto che questo rifiuti di concedergli un vantaggio fiscale derivante dalla sua situazione personale e familiare, come la detrazione di una pensione alimentare di cui è debitore, in quanto tale obbligo incombe allo Stato membro nel quale egli risiede. L'obbligo di prendere in considerazione la situazione personale e familiare di un contribuente non residente grava sullo Stato membro di origine dei redditi solo quando tale contribuente trae la totalità o la quasi totalità delle sue risorse imponibili all'interno di tale Stato [28].

39. Tuttavia, risulta altresì da costante giurisprudenza che, per quanto riguarda le spese, quali le spese professionali direttamente connesse all'attività che ha generato i redditi imponibili in uno Stato membro, i residenti e i non residenti in tale Stato sono posti in una situazione analoga, cosicché una normativa di tale Stato che, in materia di imposizione, neghi ai non residenti la detrazione di tali spese, concessa invece ai residenti, rischia di sfavorire principalmente i cittadini di altri Stati membri e comporta pertanto una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità [29].

40. È alla luce dei principi giurisprudenziali esposti ai paragrafi precedenti che si deve determinare se la situazione di un contribuente non residente, quale il sig. Grünewald, che versa rendite alimentari private nell'ambito di una cessione a titolo di successione anticipata di quote di società, sia o meno comparabile con quella di un contribuente residente, quale il fratello del sig. Grünewald, che allo stesso titolo riceve gli stessi elementi patrimoniali e versa le stesse rendite alimentari private.

41. Al riguardo occorre, anzitutto, osservare che, nel caso di specie, non risulta chiaramente dall'ordinanza di rinvio quale parte del reddito complessivo del sig. Grünewald fosse costituito dai redditi da costui conseguiti in Germania nei periodi di imposta in causa.

42. Se il giudice del rinvio dovesse constatare che il sig. Grünewald in tali periodi traeva in Germania la parte essenziale del suo reddito complessivo, allora occorrerebbe concludere nel senso che la sua situazione sia comparabile a quella del contribuente residente di modo che un trattamento fiscale diverso riguardo alla detrazione delle rendite alimentari private non sarebbe in principio ammissibile.

25 — C-279/93, EU:C:1995:31.

26 — Sentenze Schumacker (EU:C:1995:31), punti 31 e 32, e Schröder (EU:C:2011:198), punto 37 e giurisprudenza citata.

27 — Ciò tenuto conto delle differenze obiettive tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale, sia ancora alla situazione personale e familiare. V. sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punto 38 e giurisprudenza citata.

28 — Sentenza Schumacker (EU:C:1995:31), punto 32. V. anche le conclusioni dell'avvocato generale Bot relative alla causa Schröder (EU:C:2010:761), paragrafi 44 e 45.

29 — Sentenze Commissione/Finlandia (EU:C:2012:688), punto 37 e, Schröder (EU:C:2011:198), punto 40 e giurisprudenza ivi citata.

43. Nel caso in cui invece il giudice del rinvio dovesse stabilire che i redditi conseguiti in Germania dal sig. Grünewald non costituivano la parte essenziale del suo reddito complessivo, la sua situazione sarebbe comparabile a quella del contribuente residente se le rendite alimentari private corrisposte dovessero essere qualificate come spese direttamente connesse all'attività che ha generato i redditi imponibili, a termini della giurisprudenza menzionata al precedente paragrafo 39.

44. A tale riguardo si deve ricordare che per spese professionali direttamente connesse ai redditi percepiti nello Stato membro in cui l'attività viene esercitata, occorre intendere le spese che presentano un nesso economico diretto con la prestazione che ha dato luogo all'imposizione in tale Stato e che sono pertanto inscindibili da essa [30].

45. Orbene, nel caso Schröder la Corte ha già espressamente stabilito che, nella misura in cui l'impegno di pagare una rendita alimentare privata a titolo di successione anticipata scaturisce dalla cessione a dei beni patrimoniali in causa, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, tale rendita costituisce una spesa direttamente connessa alla gestione di tali beni, cosicché il contribuente non residente obbligato a pagare tali rendite, sotto questo profilo, è posto in una situazione analoga a quella di un contribuente residente [31].

46. Applicato al caso di specie, questo approccio comporta che, nel caso in cui il giudice del rinvio dovesse constatare, come sembra essere il caso [32], che l'impegno in capo al sig. Grünewald di pagare la rendita alimentare privata scaturisce dalla cessione a titolo di successione anticipata a quest'ultimo della quota della società di persone da cui derivano, almeno in parte, i redditi imponibili in Germania, allora tali rendite sarebbero qualificate come spese direttamente connesse all'attività che ha generato i redditi imponibili e la posizione del sig. Grünewald dovrebbe essere considerata comparabile a quella di un contribuente residente, quale il fratello.

47. Tuttavia, nella sua ordinanza di rinvio il Bundesfinanzhof si riferisce ad una serie di ragioni, menzionate al precedente paragrafo 18, che metterebbero in dubbio l'applicabilità al caso di specie della soluzione adottata nella sentenza Schröder. Nessuna di tali ragioni, però, mi convince.

48. Il Bundesfinanzhof si riferisce, in primo luogo, a possibili lacune nell'ordinanza di rinvio che ha dato avvio al caso Schröder, la quale non avrebbe evidenziato, in particolare, l'esistenza del «principio di corrispondenza» [33] tra la detrazione per il debitore delle rendite e la tassazione per il beneficiario. A tale riguardo ritengo, come la Commissione, che, anche ammesso che il quadro giuridico nazionale sottoposto alla Corte dal giudice del rinvio in tale caso fosse stato lacunoso, un'eventuale assenza di riferimento al «Korrespondenzprinzip» non cambi nulla nell'analisi in diritto dell'Unione del trattamento fiscale discriminatorio in capo al contribuente non residente. Infatti, da un lato, tale principio non gioca alcun ruolo nella qualificazione delle rendite alimentari private come «spese direttamente connesse» all'attività che ha generato i redditi imponibili a termini della giurisprudenza menzionata ai paragrafi precedenti. Dall'altro lato, non vi è ragione – e, fatte salve le considerazioni relative ai motivi imperativi di interesse generale menzionate ai paragrafi 66 e seguenti infra, sia il giudice del rinvio, sia il governo tedesco non ne menzionano alcuna – di attribuire al trattamento fiscale delle rendite private in capo al beneficiario l'effetto di determinare un trattamento fiscale differente in capo al debitore di tale rendita a seconda che questi sia o meno un contribuente residente.

30 — V. sentenza Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96), punto 25.

31 — V. sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punto 46.

32 — V. paragrafo 59 infra.

33 — Ossia il «Korrespondenzprinzip» menzionato al paragrafo 12 supra.

49. Per ciò che riguarda, in secondo luogo, la tesi dell'amministrazione finanziaria tedesca cui fa riferimento il Bundesfinanzhof secondo cui nella sentenza Schröder la Corte si sarebbe espressa solo riguardo ad una situazione concernente una cessione a titolo oneroso e non una successione anticipata di modo che, in un caso corrispondente a tale prima situazione, assumerebbe rilevanza la distinzione tra la detrazione dei costi di acquisto e degli interessi, non posso esimermi dal rilevare come tale tesi sia piuttosto sorprendente. Infatti, ad una semplice lettura della sentenza della Corte nel caso Schröder, e delle relative conclusioni dell'avvocato generale Bot, appare fuori di dubbio che la Corte in tale sentenza, proprio come nel presente caso, si è occupata di un trasferimento a titolo di successione anticipata a titolo non oneroso [34]. Lo stesso governo tedesco ha del resto affermato chiaramente all'udienza che i due casi erano fattualmente simili.

50. In terzo luogo, quanto ai dubbi del Bundesfinanzhof in relazione alla fonte dei redditi imponibili, ritengo che la circostanza che oggetto del trasferimento a titolo di successione anticipata nel presente caso siano delle quote di una società di persone che esercita un'attività economica e non, come nel caso Schröder, dei beni immobili sia irrilevante per l'analisi in diritto dell'Unione. In effetti, si tratta in entrambi i casi della cessione di beni produttivi di redditi imponibili in Germania e il fatto che tali redditi derivino da un'attività commerciale piuttosto che da locazione immobiliare non produce alcuna differenza sul loro trattamento da un punto di vista fiscale ai fini della presente causa, in particolare con riferimento al differenziato trattamento fiscale di contribuenti non residenti.

51. Nella sua ordinanza di rinvio, il Bundesfinanzhof sembra rimproverare al Finanzgericht di non aver considerato che le rendite alimentari private sono destinate alle esigenze di sostentamento dei beneficiari, circostanza che consentirebbe di classificare tali rendite nella sfera personale del cessionario, di modo che esse dovrebbero essere prese in considerazione dal suo Stato di residenza senza obbligo di detrazione per lo Stato in cui viene generato il reddito [35].

52. Anche il governo tedesco nelle sue osservazioni sostiene che le rendite alimentari private devono essere qualificate, come in diritto tedesco, quali detrazioni aventi natura personale, in quanto fondate sui legami familiari [36]. Detto governo sostiene che tale classificazione in diritto nazionale delle rendite alimentari private deve essere determinante anche per la valutazione del trattamento fiscale di tali rendite ai sensi del diritto dell'Unione. Non essendo il regime delle imposte dirette armonizzato, il legislatore e le giurisdizioni nazionali dovrebbero infatti aver la possibilità di determinare la natura giuridica delle detrazioni fiscali.

53. A tale riguardo, quanto al fatto messo in evidenza dal Bundesfinanzhof secondo cui le rendite alimentari private sono destinate alle esigenze di sostentamento dei beneficiari, la Corte, nella sentenza Schröder, respingendo argomenti simili avanzati dal governo tedesco, ha già stabilito che tale circostanza non rimette in causa l'esistenza di un nesso diretto ai sensi della giurisprudenza, in quanto detto nesso diretto deriva non già da una correlazione tra l'importo della spesa in questione e quello dei redditi imponibili, bensì dal fatto che la spesa sia inscindibile dall'attività che produce tali redditi [37].

34 — V. i punti 9, 12 e anche 42 e 43 della sentenza Schröder (EU:C:2011:198), e, in maniera ancora più evidente, i paragrafi da 20 a 23 delle conclusioni dell'avvocato generale Bot relative a tale causa (EU:C:2010:761).

35 — V. giurisprudenza citata alla nota 25.

36 — Il governo tedesco sostiene, in particolare, che la natura personale delle rendite alimentari private si desuma dalla natura della tipologia di contratto che rientra nel diritto di famiglia e delle successioni, dall'obiettivo della cessione che è quello di assicurare da un punto di vista economico i genitori che invecchiano, dalla circostanza che la rendita non è valutata in funzione del valore della controprestazione, ma in funzione dei bisogni alimentari del cedente e della capacità contributiva del debitore delle prestazioni e dal fatto che le parti si lasciano guidare dall'idea di mantenere l'attività produttiva ceduta nelle mani della famiglia.

37 — V. sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punto 43.

54. Per ciò che riguarda, invece, l'argomento del governo tedesco concernente la necessaria considerazione della qualificazione in diritto nazionale delle detrazioni in causa, osservo che qualsiasi qualificazione di una spesa o di una detrazione in diritto nazionale (sia essa qualificata come personale o professionale o altro), pur avendo a livello nazionale la rilevanza che il legislatore e le giurisdizioni nazionali le vogliano attribuire, non può tuttavia essere utilizzata per giustificare una discriminazione tra cittadini europei in funzione della loro residenza in violazione del diritto dell'Unione.

55. A tale riguardo occorre altresì ricordare che risulta da giurisprudenza consolidata che, se è pur vero che allo stato attuale gli Stati membri hanno conservato le competenze nel settore dell'imposizione fiscale diretta, essi devono cionondimeno esercitare tali competenze nel rispetto degli impegni che hanno assunto nel diritto dell'Unione [38].

56. Il governo tedesco sostiene in subordine che nel presente caso non sussisterebbe un nesso diretto tra le spese di cui si chiede la detrazione e i redditi imponibili. Non sarebbe, infatti, sufficiente a giustificare l'esistenza di un «nesso diretto» tra le rendite e i redditi da attività commerciale la circostanza che il sig. Grünewald non avrebbe potuto ottenere la quota della società in assenza di impegno a versare la rendita. Determinante per stabilire l'esistenza di tale nesso sarebbe la circostanza che le spese invocate siano state precisamente sostenute a causa dell'attività economica imponibile in Germania, ossia attraverso la gestione dell'impresa, o presentino un nesso indissociabile con tale attività economica.

57. Nello stesso senso, secondo il governo francese, il nesso tra le rendite e i redditi commerciali in causa non potrebbe essere qualificato come diretto dal momento che le rendite non sarebbero specificamente connesse a tali redditi commerciali. Il governo francese si riferisce a due recenti sentenze della Corte, Commissione/Finlandia [39] e Commissione/Germania [40], in cui la Corte avrebbe precisato il senso e la portata della nozione di «nesso diretto».

58. A tale riguardo occorre tuttavia osservare che non vi è ragione di non confermare quanto affermato dalla Corte nella sentenza Schröder e cioè che, ove il giudice del rinvio accerti che l'impegno di pagare la rendita alimentare privata *scaturisce*, ossia deriva o ha origine, dalla cessione degli elementi patrimoniali che generano il reddito, la spesa relativa all'adempimento di tale obbligo costituisce una spesa direttamente connessa alla gestione di tali elementi [41].

59. Orbene, nella presente fattispecie, e salvo le verifiche spettanti al giudice del rinvio, sembra che, proprio come nel caso Schröder, l'obbligo di pagare le rendite alimentari private scaturisca dalla cessione delle quote della società da cui è stato generato il reddito imponibile. In effetti, la cessione delle quote e le rendite sono parte di uno stesso contratto e stanno in una relazione di scambio. Lo stesso Bundesfinanzhof afferma nella sua ordinanza di rinvio che risulta dal paragrafo 2 di tale contratto che è convenuto che le rendite sono accordate a titolo di «controprestazione» (Gegenleistung). Ciò evidenzia che se il sig. Grünewald non avesse accettato l'obbligo di pagare la rendita al padre non avrebbe ricevuto le quote nella società di persone.

60. D'altro canto, l'esistenza di un «nesso diretto» in casi di cessione a titolo di successione anticipata risulta dalla caratterizzazione giurisprudenziale del regime giuridico della successione anticipata da parte del Bundesfinanzhof stesso. In effetti, come risulta dal precedente paragrafo 9, secondo la giurisprudenza di tale giudice le rendite alimentari private sono redditi derivanti dall'elemento del patrimonio ceduto che il cedente si riserva ma che devono essere prodotti dal cessionario. Pertanto, in

38 — V. sentenze Schumacker (EU:C:1995:31), punto 21, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629), punto 26 e giurisprudenza ivi citata, nonché Conijn (C-346/04, EU:C:2006:445), punto 14 e giurisprudenza citata.

39 — C-342/10, EU:C:2012:688.

40 — C-600/10, EU:C:2012:737.

41 — V. paragrafo 45 supra e sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punti 45, 46 e 49.

sostanza, la rendita coincide con almeno una parte del reddito generato dal bene ceduto. Ciò dimostra che non vi è solo un nesso diretto, ma una vera e propria coincidenza tra la spesa di cui si chiede la detrazione (la rendita alimentare privata) e i redditi imponibili (i benefici generati dalla quota di società).

61. Quanto alle sentenze citate dal governo francese, nel caso Commissione/Finlandia la Corte era chiamata a valutare la compatibilità con l'articolo 63 TFUE del regime finlandese di tassazione dei dividendi distribuiti ai fondi pensione il quale era discriminatorio per i fondi non residenti [42]. Orbene, da tale sentenza non si può a mio avviso desumere, come sembra fare il governo francese, che la Corte avrebbe inteso riferirsi ad un criterio unico, quello dell'intenzione del legislatore, che avrebbe sostituito quello dell'inscindibilità tra spese e redditi sviluppato nella giurisprudenza anteriore per determinare l'esistenza di un nesso diretto. Ai punti da 41 a 43 di tale sentenza, infatti, la Corte non ha sviluppato nessun nuovo criterio, ma si è limitata a respingere l'argomento del governo finlandese relativo alla non comparabilità delle situazioni dei fondi residenti e non residenti per assenza di nesso diretto constatando che era stato il legislatore stesso con la normativa nazionale in causa a instaurare una connessione diretta tra la spesa detraibile (ossia gli importi accantonati a copertura degli impegni in materia di pensioni) e i redditi imponibili (ossia i dividendi) per tenere conto della finalità specifica dei fondi [43], comune ai fondi residenti e non residenti.

62. Nel caso Commissione/Germania, invece, la Corte era chiamata a valutare la compatibilità con l'articolo 63 TFUE del regime fiscale tedesco secondo cui i fondi pensione non residenti non potevano detrarre dai dividendi e dagli interessi percepiti in Germania talune spese che secondo la Commissione dovevano essere considerate come direttamente connesse ad essi. Tuttavia, diversamente da quanto sembra sostenere il governamento francese, in tale sentenza la Corte non ha modificato l'approccio adottato nella sentenza Schröder, sulla quale anzi si è fondata [44], ma si è limitata a respingere il ricorso della Commissione per mancato assolvimento dell'onere, gravante su di essa, di provare l'inadempimento. In particolare, la Corte ha censurato la Commissione per non aver apportato elementi sufficienti a dimostrare che le spese (spese bancarie e di transazione, nonché spese per le risorse umane) che essa sosteneva aver un nesso diretto con i redditi imponibili (i dividendi e gli interessi) fossero specificamente necessarie alla percezione di tali redditi. In altre parole, utilizzando la terminologia della sentenza Schröder, la Commissione non ha provato a sufficienza che tali spese scaturissero, o fossero originate, dall'attività generante i redditi imponibili.

63. Il governo tedesco fa altresì valere che se anche lo Stato di residenza del sig. Grünewald dovesse considerare a fini di detrazione personale le rendite alimentari private da lui versate, vi sarebbe il rischio di una doppia detrazione di tali rendite con conseguente trattamento più favorevole per i non residenti rispetto a quello garantito ai residenti. Orbene, l'eventuale esistenza di un tale rischio, che nel caso di specie sembra alquanto teorica, non è in grado di giustificare un trattamento discriminatorio per i contribuenti non residenti. In effetti, tanto la direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi [45], in vigore all'epoca dei fatti oggetto del procedimento principale, quanto la direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011,

42 — Allorché i fondi residenti potevano detrarre fiscalmente gli importi accantonati a copertura dei loro impegni in materia di pensioni, il che determinava l'esenzione di fatto da imposta dei dividendi percepiti, tale possibilità non era concessa ai fondi non residenti. V. sentenza Commissione/Finlandia (EU:C:2012:688), punti 25 e 26.

43 — Tale finalità è stata identificata dalla Corte come quella di accumulare capitali attraverso investimenti che generino, in particolare, un reddito in forma di dividendi, a copertura dei loro obblighi futuri derivanti dai contratti di assicurazione, della sentenza Commissione/Finlandia (EU:C:2012:688), punto 42.

44 — Sentenza Commissione/Germania (EU:C:2012:737), punto 17.

45 — GU L 336, pag. 15.

relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799 [46], prevedono lo scambio di informazioni tra le autorità fiscali interessate, di modo che il Ministero delle Finanze tedesco può informare lo Stato di residenza del contribuente soggetto d'imposta a titolo parziale della domanda di detrazione da questi presentata al fine di evitare la doppia detrazione [47].

64. Infine, il governo francese fa valere, a titolo sussidiario, che, nel caso in cui la Corte dovesse ritenere contraria all'articolo 63 TFUE una normativa nazionale che impedisce al contribuente non residente di detrarre le rendite alimentare private versate, allora la detrazione non dovrebbe essere imputata sul reddito globale da questo generato nello Stato in cui non è residente, ma dovrebbe essere ammessa solo con riferimento ai redditi categoriali relativi all'attività direttamente connessa alle rendite, quindi nel caso di specie esclusivamente ai redditi generati in Germania dal sig. Grünewald in ragione della sua partecipazione nella società di persone.

65. Al riguardo, ritengo, tuttavia, conformemente a quanto affermato dalla Commissione in udienza, che nella misura in cui l'approccio scelto non comporti una discriminazione tra contribuente residente e non residente, spetta alle autorità fiscali nazionali decidere le modalità precise con cui possono essere computate le detrazioni o quale sia la base imponibile su cui queste possono essere effettuate.

2. Sull'esistenza di un motivo imperativo di interesse generale

66. Secondo costante giurisprudenza, una restrizione alla libera circolazione dei capitali può essere ammessa se sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale [48]. Mentre nella causa Schröder nessun motivo imperativo di interesse generale era stato dedotto dal governo tedesco o era stato ipotizzato dal giudice del rinvio [49], nella presente causa ne vengono invece sollevati due.

a) Sulla ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri

67. Il giudice del rinvio si chiede anzitutto se il fatto di negare al contribuente non residente la possibilità di portare in detrazione le rendite di cui è debitore possa essere giustificata al fine di preservare una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri conformemente al principio di territorialità. Riferendosi al summenzionato Korrespondenzprinzip [50], dal quale discenderebbe che la valutazione in diritto dell'Unione della normativa in causa non possa farsi senza tener conto della situazione fiscale del beneficiario della rendita, detto giudice si chiede se lo Stato di origine dei redditi non possa essere autorizzato a preservare la sua legislazione tributaria mediante un divieto di detrazione nei confronti del contribuente non residente qualora, per motivi oggettivi, non risultasse possibile una tassazione del beneficiario, come ad esempio nel caso in cui questo abbia la sua residenza al di fuori del territorio nazionale.

68. A tale riguardo, si deve ricordare, da un lato, che il mantenimento della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri è un obiettivo legittimo, riconosciuto dalla Corte e, dall'altro, che risulta da giurisprudenza costante che, in mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione adottate dall'Unione europea, gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo, in particolare al fine di eliminare le doppie imposizioni [51].

46 — GU L 64, pag. 1.

47 — V., in tal senso, anche sentenze Centro Equestre da Lezíria Grande (EU:C:2007:96), punto 36, e van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269), punto 55.

48 — V., ex multis, sentenza DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), punto 44 e giurisprudenza citata.

49 — V. sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punto 48.

50 — V. paragrafo 12 supra.

51 — V. sentenza DMC (EU:C:2014:20), punti 46 e 47 e giurisprudenza citata.

69. Tuttavia, nel presente caso, occorre, in primo luogo, osservare che non risulta né dall'ordinanza di rinvio né da alcun altro elemento del fascicolo che le rendite versate dal sig. Grünewald al padre beneficiario non possano essere oggetto di imposizione in Germania. Infatti, non vi è alcuna indicazione che il padre sia residente al di fuori del territorio tedesco o che le rendite non possano essere tassate in capo a lui per qualsivoglia altra ragione. Sembra pertanto trattarsi di un argomento ipotetico che, salva verifica evidentemente da parte del giudice del rinvio, non sarebbe in alcun caso in grado di giustificare in concreto nella causa a quo la discriminazione subita dal sig. Grünewald.

70. In secondo luogo, ed in ogni caso, come già affermato al precedente paragrafo 48, indipendentemente dal Korrespondenzprinzip [52], il trattamento fiscale del beneficiario delle rendite non può giustificare la discriminazione del contribuente non residente. La normativa in causa, specificamente l'articolo 50 dell'EStG, nega qualunque detrazione in quanto «spesa straordinaria» in generale nel caso in cui il debitore sia limitatamente assoggettato all'imposta. Pertanto, la detrazione delle rendite alimentari private viene negata al contribuente non residente in ogni caso e indipendentemente tanto dal luogo di residenza del creditore quanto dal fatto che tali rendite vengano tassate in capo al beneficiario. Tale normativa non è in alcun modo finalizzata a mantenere la ripartizione equilibrata del potere impositivo e non può comunque essere considerata in ogni caso come una misura proporzionata a tal fine.

b) Sulla coerenza del regime fiscale nazionale

71. Fondandosi espressamente sugli stessi argomenti cui si è riferito il Bundesfinanzhof per esprimere i suoi dubbi quanto al motivo relativo alla ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri, il governo tedesco fa valere come motivo di giustificazione per il trattamento fiscale in causa anche la necessità di garantire la coerenza del regime fiscale nazionale. Secondo tale governo, in ragione del Korrespondenzprinzip e del conseguente trasferimento di capacità contributiva tra debitore e creditore delle rendite [53], l'insieme successorio generazionale (Generationennachfolgeverbund) nel quadro del quale avviene l'operazione di successione anticipata (nel presente caso i genitori e i due figli) dovrebbe essere considerato come un'entità fiscale unica e tassato quindi in maniera uniforme [54]. Secondo il governo tedesco, se la detrazione delle rendite alimentari private fosse autorizzata in Germania senza che tali rendite fossero, allo stesso tempo, tassate in capo al loro beneficiario, allora l'entità fiscale unica beneficerebbe di un doppio vantaggio e ciò metterebbe a rischio la coerenza del sistema fiscale tedesco.

72. A tale riguardo occorre ricordare che, per costante giurisprudenza, la Corte riconosce la necessità di garantire la coerenza del regime fiscale nazionale come un motivo imperativo di interesse generale [55]. Tuttavia, l'ammissibilità di un simile motivo di giustificazione è subordinata all'esistenza di un nesso diretto tra il vantaggio fiscale di cui trattasi e la compensazione del vantaggio medesimo con un determinato prelievo fiscale, ove il carattere diretto di tale nesso dev'essere valutato con riguardo all'obiettivo perseguito dalla normativa in questione [56]. Inoltre, un simile nesso diretto è carente nell'ipotesi, in particolare, di imposizioni distinte o del trattamento fiscale di contribuenti diversi [57].

52 — Nella sua ordinanza di rinvio, il Bundesfinanzhof si riferisce alla sentenza Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446). Orbene, tale riferimento mi sembra irrilevante nella misura in cui tale caso riguardava la non detraibilità in uno Stato membro di un assegno alimentare pagato in un altro Stato membro e riguardava pertanto la relazione tra due normative tributarie diverse (v., in particolare, punto 35), allorché la questione della detraibilità delle rendite private e della *corrispondente* imposizione in capo al beneficiario concerne esclusivamente il sistema tributario tedesco.

53 — V. paragrafi 10 e 12 supra.

54 — Il governo tedesco afferma anche che, in casi analoghi, quale quello dei gruppi di società, la Corte avrebbe riconosciuto soggetti diversi come un'entità fiscale unica. Tale governo si riferisce in particolare alla sentenza Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659).

55 — V., ex multis, sentenze Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484) punto 42, e Papillon (EU:C:2008:659), punto 43.

56 — V., ex multis, sentenza Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), punto 92 e giurisprudenza citata.

57 — V. sentenza DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552), punto 47 e giurisprudenza citata. Al riguardo rimando anche ai paragrafi 35 e seguenti delle mie conclusioni relative alla causa Commissione/Portogallo (C-493/09, EU:C:2011:344).

73. Orbene, nel presente caso risulta evidente che il trattamento fiscale in causa concerne contribuenti diversi, ossia, da un lato, il debitore delle rendite alimentari private che, se residente, può detrarre tali rendite e, dall'altro, il beneficiario in capo a cui, in conformità al Korrespondenzprinzip, le rendite vengono tassate.

74. Il governo tedesco ritiene tuttavia che il nesso diretto tra vantaggio fiscale e prelievo, richiesto dalla giurisprudenza, possa lo stesso esistere benché si tratti di contribuenti diversi poiché, in ragione del Korrespondenzprinzip, il «Generationennachfolgeverbund», dovrebbe essere trattato come un'entità fiscale unica.

75. Questo argomento non mi convince affatto.

76. In effetti, in primo luogo, esso mi sembra porsi in evidente contraddizione con quello avanzato dallo stesso governo tedesco – e discusso ai precedenti paragrafi 56 e seguenti – secondo cui non vi sarebbe nesso diretto tra le spese di cui si chiede la detrazione (ossia le rendite alimentari private tassate in capo al beneficiario) e i redditi imponibili. In effetti, se si argomenta che non vi è un nesso diretto tra le spese detraibili e i redditi imponibili mi chiedo come si faccia ad argomentare che tale nesso esisterebbe tra il vantaggio fiscale e il prelievo.

77. In secondo luogo, esso contraddice la pratica delle autorità fiscali tedesche le quali, in virtù della normativa fiscale in causa, non trattano sempre il Generationennachfolgeverbund come un'entità fiscale unica, ma solo se il contribuente debitore risiede in Germania. Infatti, è solo in tal caso che vi è una corrispondenza tra imposizione delle rendite e loro detrazione. Per contro, a termini dell'articolo 50 dell'EstG la detrazione delle rendite alimentari private viene negata in ogni caso al contribuente non residente, sia se le rendite sono tassate in Germania, sia se esse non lo sono.

78. Inoltre, all'udienza il governo tedesco stesso ha ammesso che se il beneficiario delle rendite risiede all'estero – caso che, come visto, sembra essere piuttosto ipotetico nella causa a quo – la detrazione delle rendite alimentari private viene concessa al debitore contribuente residente anche se dette rendite non vengono tassate in Germania a condizione che egli produca un certificato dello Stato membro in cui risiede il beneficiario delle rendite da cui risulti che queste sono soggette a imposizione in tale Stato membro.

79. Risulta pertanto, da queste considerazioni, che il Korrespondenzprinzip non sta a fondamento di alcuna coerenza che, come sostiene il governo tedesco, dovrebbe essere preservata nel regime fiscale nazionale e che potrebbe giustificare il trattamento discriminatorio in capo al contribuente non residente.

80. Ne consegue che, a mio avviso, nessuno dei motivi imperativi di interesse generale sollevati possono giustificare la restrizione alla libera circolazione dei capitali constatata.

V – **Conclusione**

81. Per le ragioni suesposte suggerisco dunque alla Corte di rispondere come segue alla questione pregiudiziale sollevata dal Bundesfinanzhof:

«L'articolo 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella in causa nel procedimento principale, la quale consente al contribuente residente, ma non a quello non residente, di detrarre le rendite alimentari private versate nell'ambito di una cessione, a titolo di successione anticipata, di un elemento patrimoniale connesso con tale Stato produttivo di reddito, sempre che l'impegno di pagare tali rendite scaturisca dalla cessione di

tale elemento patrimoniale, anche se detta normativa prevede che alla detrazione corrisponda un obbligo fiscale equivalente a carico del beneficiario delle rendite che sia integralmente assoggettato ad imposta in tale Stato».