



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

30 giugno 2016\*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Libera circolazione dei capitali — Imposta sulle successioni — Normativa di uno Stato membro che dispone una riduzione dell'imposta sulle successioni applicabile alle eredità comprendenti un patrimonio che ha già fatto parte di una trasmissione ereditaria per la quale è stata riscossa tale imposta nello stesso Stato membro — Restrizione — Giustificazione — Coerenza del sistema fiscale»

Nella causa C-123/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 20 gennaio 2015, pervenuta in cancelleria il 12 marzo 2015, nel procedimento

**Max-Heinz Feilen**

contro

**Finanzamt Fulda,**

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal e E. Jarašiūnas (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: I. Illéssy, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 27 gennaio 2016,

considerate le osservazioni presentate:

- per M.-H. Feilen, da P. Thouet, Rechtsanwalt;
- per il governo tedesco, da T. Henze, in qualità di agente;
- per il governo spagnolo, da A. Rubio González, in qualità di agente;
- per il governo del Regno Unito, da S. Sutton e M. Holt, in qualità di agenti, assistiti da R. Hill, barrister;
- per la Commissione europea, da M. Wasmeier e W. Roels, in qualità di agenti,

\* Lingua processuale: il tedesco.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 marzo 2016,  
ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 63, paragrafo 1, e dell'articolo 65 TFUE.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Max-Heinz Feilen e il Finanzamt Fulda (Ufficio tributario di Fulda, Germania) in merito al rifiuto di quest'ultimo di concedere al primo il beneficio di una riduzione dell'imposta sulle successioni alla quale è assoggetta l'eredità di sua madre.

### **Contesto normativo**

- 3 L'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'ErbSchStG (legge tedesca relativa all'imposta sulle successioni e sulle donazioni; in prosieguo: l'«ErbStG»), nella sua versione applicabile all'esercizio fiscale 2007, assoggetta le trasmissioni mortis causa all'imposta di trasferimento sulle successioni.
- 4 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, punti da 1 a 3, dell'ErbStG:

«L'obbligo tributario sorge:

1. Per l'intero patrimonio devoluto, nei casi di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punti da 1 a 3, laddove il de cuius, al momento del decesso (...) o l'acquirente, alla data del fatto generatore dell'imposta, possiedano lo status di residenti. Sono considerati residenti:
  - a) le persone fisiche aventi il domicilio o la residenza abituale nel territorio nazionale,

(...)

3. In tutti gli altri casi, sui beni devoluti consistenti in patrimonio nazionale ai sensi dell'articolo 121 del Bewertungsgesetz [(legge di valutazione dei beni)]. (...).

- 5 L'articolo 15 dell'ErbStG, che fissa le classi d'imposta, al suo paragrafo 1, dispone quanto segue:

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

Classe d'imposta I:

1. il coniuge e il convivente,
2. i figli e i figli del coniuge,
3. i discendenti dei figli e dei figli del coniuge menzionati al punto 2,
4. gli ascendenti per i trasferimenti mortis causa;

(...).

6 In merito alla riduzione dell'imposta sulle successioni, l'articolo 27 dell'ErbStG dispone come segue:

«(1) In caso di devoluzione mortis causa a persone della classe di imposta I di un patrimonio già acquisito da persone della stessa classe di imposta negli ultimi dieci anni prima dell'acquisizione e per il quale è stata riscossa l'imposta di successione in virtù della presente legge, l'ammontare dell'imposta dovuta si riduce come segue, fatto salvo il paragrafo 3:

del ...%	Se l'intervallo tra i due momenti in cui è sorto l'obbligo tributario
50	è inferiore a un anno
45	è superiore a un anno, ma inferiore a due anni
40	è superiore a due anni, ma inferiore a tre anni
35	è superiore a tre anni, ma inferiore a quattro anni
30	è superiore a quattro anni, ma inferiore a cinque anni
25	è superiore a cinque anni, ma inferiore a sei anni
20	è superiore a sei anni, ma inferiore a otto anni
10	è superiore a otto anni, ma inferiore a dieci anni

(...)

(3) La riduzione di cui al paragrafo 1 non può eccedere l'importo risultante dall'applicazione dei tassi percentuali menzionati al paragrafo 1 all'imposta di successione versata dal precedente acquirente in ragione dell'acquisizione del medesimo patrimonio».

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

- 7 Il sig. Feilen, residente in Germania, è l'unico erede di sua madre, deceduta nel 2007 in questo stesso Stato membro, in cui si trovava il luogo della sua ultima residenza. Il patrimonio ereditario della madre era costituito, in sostanza, dalla quota detenuta da quest'ultima nell'eredità della figlia, deceduta nel 2004 in Austria, paese in cui risiedeva anche la madre fino al decesso della figlia. Poiché la devoluzione dell'eredità della figlia era stata compiuta in Austria solo dopo la morte della madre, la relativa imposta di successione, pari ad EUR 11 961,91, è stata versata dal sig. Feilen.
- 8 Nella denuncia di successione relativa alla morte della madre, il sig. Feilen, da una parte, iscriveva l'imposta di successione da lui assolta in Austria tra i passivi dell'eredità e, dall'altra, chiedeva una riduzione dell'imposta di successione ai sensi dell'articolo 27 dell'ErbStG. Con avviso del 28 ottobre 2009, l'Ufficio tributario di Fulda deduceva l'imposta di successione assolta in Austria a titolo di passivo ereditario, ma rifiutava di concedere la riduzione dell'imposta richiesta.
- 9 Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania), respingeva il ricorso proposto dal sig. Feilen avverso tale avviso con la motivazione che l'articolo 27, paragrafo 1, dell'ErbStG presupponeva una precedente acquisizione mortis causa soggetta ad imposta ai sensi di tale legge. Orbene, tale ipotesi non si verificava nel caso di specie, poiché la precedente acquisizione da parte della madre del patrimonio della figlia non era gravata dall'imposta sulle successioni in Germania in quanto né la madre né la figlia erano, alla data del decesso di quest'ultima, residenti ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, punto 1, della ErbStG e la successione non includeva patrimoni nazionali ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, punto 3, dell'ErbStG.

- 10 Investito di un ricorso per cassazione («Revision»), il Bundesfinanzhof (Corte federale tributaria, Germania) esprime dubbi sulla conformità dell'articolo 27 dell'ErbStG al diritto dell'Unione.
- 11 Tale giudice osserva, innanzi tutto, che la successione di cui ha beneficiato il ricorrente nel procedimento principale potrebbe rientrare nelle disposizioni del diritto dell'Unione relative alla libera circolazione dei capitali. A suo avviso, l'eredità acquisita dal sig. Feilen lasciatagli da sua madre non dovrebbe essere considerata un'operazione puramente interna, poiché il patrimonio di quest'ultima è costituito essenzialmente dalla quota di codesta nell'eredità della figlia in Austria.
- 12 In secondo luogo, il giudice del rinvio rileva che il rifiuto di concedere una riduzione dell'imposta sulle successioni in applicazione dell'articolo 27, paragrafo 1, dell'ErbStG può configurare, secondo la giurisprudenza della Corte, una restrizione alla libera circolazione di capitali, in quanto ha per effetto di diminuire il valore di un'eredità comprendente un patrimonio che è stato gravato da imposta sulle successioni all'estero. A tal riguardo, esso nutre dubbi sulla questione di stabilire se, alla luce della sentenza della Corte del 12 febbraio 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92), occorra escludere l'esistenza di una tale restrizione.
- 13 In terzo luogo, detto giudice si interroga sulla questione di stabilire se l'eventuale restrizione alla libera circolazione dei capitali derivante dall'articolo 27, paragrafo 1, dell'ErbStG sia giustificata ai sensi delle disposizioni del TFUE.
- 14 È in tali circostanze che il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la libera circolazione dei capitali sancita dall'articolo 63, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 65 TFUE, osti ad una normativa di uno Stato membro la quale, nel caso di acquisizione mortis causa da parte di persone rientranti in una determinata classe d'imposta, dispone una riduzione dell'imposta sulle successioni, laddove l'eredità contenga un patrimonio già acquisito da persone di detta classe negli ultimi dieci anni prima dell'acquisizione e, per tale precedente acquisizione, sia stata liquidata un'imposta sulle successioni nello Stato membro, mentre esclude una riduzione dell'imposta qualora la precedente acquisizione abbia dato luogo ad una riscossione dell'imposta sulle successioni in un altro Stato membro».

### **Sulla questione pregiudiziale**

- 15 Con la sua questione, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 63, paragrafo 1, e l'articolo 65 TFUE ostino a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede, in caso di successione a favore di persone rientranti in una determinata classe d'imposta, una riduzione dell'imposta sulle successioni laddove l'eredità contenga un patrimonio che, nei dieci anni ad essa precedenti, è già stato oggetto di trasmissione ereditaria, a condizione che per quest'ultima sia stata riscossa l'imposta sulle successioni in tale Stato membro.
- 16 Come rilevato dal giudice del rinvio, le successioni, consistenti in una trasmissione a una o a più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta, configurano, secondo una giurisprudenza costante della Corte, movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 63 TFUE, ad eccezione dei casi in cui gli elementi che le costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro (v., in tal senso, sentenze del 23 febbraio 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, punti da 39 a 42; del 17 gennaio 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punti 24 e 25; del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punti 19 e 20, nonché del 3 settembre 2014, Commissione/Spagna, C-127/12, non pubblicata, EU:C:2014:2130, punti 52 e 53).

- 17 Orbene, la successione di cui al procedimento principale contiene un patrimonio derivante da una precedente successione intervenuta tra la sorella e la madre del sig. Feilen in Austria dove era allora ubicato tale patrimonio e dove queste risiedevano alla data del decesso della sorella. Tale elemento transfrontaliero è la ragione per la quale la riduzione dell'imposta sulle successioni di cui all'articolo 27 dell'ErbStG non è stata concessa al sig. Felein. Poiché la predetta situazione non può essere considerata una situazione puramente interna, la successione di cui trattasi nel procedimento principale configura un'operazione rientrante nella nozione di movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE.
- 18 Occorre, pertanto, esaminare se una normativa nazionale come quella controversa nel procedimento principale, costituisca una restrizione ai movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE e, in caso affermativo, se una siffatta restrizione sia giustificata.

*Sull'esistenza di una restrizione ai movimenti di capitali*

- 19 La Corte ha già dichiarato che una normativa di uno Stato membro, che fa dipendere l'applicazione di un vantaggio fiscale in materia di successioni, quale una deduzione sulla base imponibile, dal luogo di residenza del de cuius o del beneficiario o dal luogo dei beni compresi nella successione, costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE quando questa fa sì che le successioni che coinvolgono non residenti o che comprendono beni situati in un altro Stato membro sono soggette a un onere fiscale maggiore di quello gravante sulle successioni che coinvolgono soltanto residenti o che comprendono unicamente beni situati nello Stato membro di imposizione e, pertanto, ha quale effetto la diminuzione del valore dell'eredità (v., in tal senso, sentenze del 17 gennaio 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punti da 30 a 35; del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punti da 23 a 26; del 3 settembre 2014, Commissione/Spagna, C-127/12, non pubblicata, EU:C:2014:2130, punti da 57 a 60, nonché del 4 settembre 2014, Commissione/Germania, C-211/13, non pubblicata, EU:C:2014:2148, punti da 40 a 43).
- 20 Nel caso di specie, l'articolo 27, paragrafo 1, dell'ErbStG dispone che una riduzione dell'imposta sulle successioni è concessa per l'acquisizione, mortis causa, di un patrimonio, da parte di persone rientranti nella classe d'imposta I, laddove tale patrimonio, nei dieci anni precedenti detta acquisizione, sia già stato oggetto di acquisizione ereditaria da parte di persone rientranti nella medesima classe di imposta e laddove per tale acquisizione anteriore sia stata riscossa l'imposta sulle successioni in Germania. Poiché tale imposta è riscossa, ai sensi dell'articolo 2 dell'ErbStG, quando il de cuius, alla data del decesso, o l'acquirente, alla data del fatto generatore dell'imposta, hanno il proprio domicilio o la propria residenza sul territorio nazionale o quando i beni devoluti configurano un «patrimonio interno», la concessione della riduzione dell'imposta sulle successioni presuppone che il patrimonio in questione si trovasse in Germania al momento della precedente successione o, se era situato all'estero, che almeno una delle parti interessate da tale successione risiedesse in Germania.
- 21 Tale normativa fa dunque dipendere il beneficio della riduzione dell'imposta sulle successioni dal luogo dei beni compresi nell'eredità al momento della precedente successione e dal luogo di residenza del defunto o del beneficiario all'epoca di tale precedente successione. Essa ha come conseguenza che un'eredità comprendente beni che erano situati in un altro Stato membro in occasione della precedente successione, in cui nessuna delle parti interessate risiedeva in Germania, è soggetta a un'imposta sulle successioni più elevata rispetto a quella riscossa in caso di successione comprendente soltanto beni ubicati in Germania al tempo di una precedente successione o comprendente beni situati in un altro Stato membro in occasione di una precedente successione di cui almeno una delle parti interessate risiedeva in Germania. Come osservato dal giudice del rinvio, tale normativa ha pertanto come effetto di diminuire il valore dell'eredità.

- 22 Ne consegue che una normativa nazionale, come quella in esame nel procedimento principale, configura una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE.
- 23 Poiché il giudice del rinvio ha espresso dubbi quanto al fatto che la sentenza del 12 febbraio 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92) rimetta in discussione tale conclusione, occorre rilevare che, a differenza della situazione esaminata in tale sentenza, la controversia di cui al procedimento principale non riguarda una doppia imposizione di elementi di una medesima successione da parte di due Stati membri, bensì il trattamento fiscale di una successione, da parte di uno Stato membro, che differisce a seconda che questa comprenda o meno un patrimonio per cui è già stata riscossa un'imposta nello stesso Stato membro in occasione di una precedente successione.

*Sull'esistenza di una restrizione ai movimenti di capitali*

- 24 Per quanto riguarda un'eventuale giustificazione fondata sull'articolo 65 TFUE, occorre rammentare che, ai sensi del paragrafo 1, lettera a), di tale articolo, l'articolo 63 TFUE «non pregiudic[a] 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».
- 25 Tale disposizione dell'articolo 65 TFUE, poiché costituisce una deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Pertanto, essa non può essere interpretata nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato membro in cui collocano i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato. Infatti, la deroga di cui all'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, subisce essa stessa una limitazione per effetto del paragrafo 3 del medesimo articolo, ai sensi del quale le disposizioni nazionali di cui al detto 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]» (v., in tal senso, sentenza del 4 settembre 2014, Commissione/Germania, C-211/13, non pubblicata, EU:C:2014:2148, punto 46 e giurisprudenza citata).
- 26 Occorre, quindi, distinguere le disparità di trattamento consentite ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE dalle discriminazioni arbitrarie vietate in base all'articolo 65, paragrafo 3, TFUE. A tal riguardo, emerge dalla giurisprudenza della Corte che, affinché una normativa tributaria nazionale che, ai fini del calcolo dell'imposta sulle successioni o sulle donazioni, opera una distinzione tra i residenti e i non residenti o tra i beni situati sul territorio nazionale e quelli ubicati al di fuori di detto territorio possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, è necessario che la disparità di trattamento riguardi situazioni che non siano oggettivamente comparabili o che essa sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale (sentenza del 3 settembre 2014, Commissione/Spagna, C-127/12, non pubblicata, EU:C:2014:2130, punto 73 e giurisprudenza citata).
- 27 Per quanto riguarda la comparabilità delle situazioni in questione, è pacifico che la normativa di cui al procedimento principale pone sul medesimo piano, ai fini dell'imposta sulle successioni, le persone rientranti nella classe di imposta I e residenti sul territorio nazionale che acquisiscono mortis causa un'eredità comprendente beni che, nei dieci anni precedenti la successione, sono già stati oggetto di una successione i cui beneficiari rientravano nella medesima classe d'imposta, a prescindere dalla situazione di tali beni o dal luogo di residenza delle parti da questa interessate al momento di tale precedente successione. È unicamente in relazione all'applicazione della riduzione dell'imposta sulle successioni di cui all'articolo 27, paragrafo 1, dell'ErbStG, che detta normativa tratta in modo diverso tali persone a seconda che i beni in questione si trovassero o meno sul territorio nazionale al

momento della successione precedente o che le parti interessate da tale successione risiedessero o meno su tale territorio (v., per analogia, sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 51 e giurisprudenza citata).

- 28 Ne consegue che la disparità di trattamento operata dalla normativa controversa nel procedimento principale riguarda situazioni che sono oggettivamente comparabili.
- 29 Occorre, pertanto, analizzare se una tale normativa possa essere oggettivamente giustificata da un motivo imperativo di interesse generale, quale la necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale richiamata dal giudice del rinvio ed invocata dal governo tedesco.
- 30 A tal riguardo, è necessario rammentare che la Corte ha già riconosciuto che la necessità di preservare la coerenza di un sistema fiscale può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato. Tuttavia, affinché una simile giustificazione possa essere accolta, è necessario che sia accertata l'esistenza di un nesso diretto tra l'agevolazione fiscale in questione e la compensazione di tale agevolazione con un determinato prelievo fiscale, dovendosi valutare il carattere diretto di tale nesso con riguardo all'obiettivo della normativa di cui trattasi (sentenze del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 59, e del 7 novembre 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punti da 65 a 66 nonché la giurisprudenza citata).
- 31 Nel caso di specie, il giudice del rinvio ha ritenuto che l'agevolazione derivante dalla riduzione dell'imposta sulle successioni di cui all'articolo 27, paragrafo 1, dell'ErbStG sia direttamente connessa al fatto che è già intervenuta una riscossione dell'imposta sulle successioni per la precedente acquisizione mortis causa del medesimo patrimonio. Tale giudice ha precisato che l'obiettivo di tale disposizione è quello di ridurre fino ad un massimo del 50%, nell'ipotesi di una trasmissione multipla del medesimo patrimonio tra persone rientranti nella classe d'imposta in un termine di dieci anni, l'imposta sulle successioni relativa a tale patrimonio nei limiti in cui questo ha già comportato un'imposizione a carico del precedente acquirente.
- 32 Tale valutazione è condivisa, in sostanza, dal governo tedesco che precisa che l'articolo 27 dell'ErbStG si basa sull'idea che un patrimonio è trasmesso tra parenti stretti da una generazione alla seguente e che una nuova imposizione del medesimo patrimonio, se questo è già stato gravato da imposta in un recente passato, è in una certa misura iniqua. Tale articolo sarebbe pertanto destinato a evitare parzialmente una doppia imposizione su un medesimo patrimonio in maniera ravvicinata nel tempo, rinunciando alla riscossione di una quota dell'imposta sulle successioni ove una simile imposta è stata riscossa in Germania in occasione di una precedente successione nei termini fissati al predetto articolo. La mancata concessione della riduzione di detta imposta nel caso di una precedente acquisizione soggetta ad imposizione esclusivamente all'estero sarebbe oggettivamente connessa al fatto che la Repubblica federale di Germania non ha potuto gravare tale acquisizione e riscuotere i tributi corrispondenti.
- 33 In considerazione di tali elementi, appare che, prevedendo che possono beneficiare della riduzione dell'imposta sulle successioni soltanto le persone che ricevono mortis causa un'eredità per la quale è stata riscossa tale imposta in Germania in occasione di una precedente successione, la configurazione di detta agevolazione fiscale riflette una logica simmetrica (v. sentenze del 1° dicembre 2011, Commissione/Belgio, C-250/08, EU:C:2011:793, punto 73, e Commissione/Ungheria, C-253/09, EU:C:2011:795, punto 74). Tale logica verrebbe meno se tale agevolazione fiscale fosse estesa anche a eredi di un patrimonio che non ha determinato la riscossione dell'imposta sulle successioni in tale Stato membro.
- 34 Ne discende che, in tale regime di esenzione dall'imposta sulle successioni, sussiste un nesso diretto tra detta agevolazione fiscale e il prelievo precedente.

- 35 Certamente, la Corte ha dichiarato, in controversie che non rientrano nell'ambito delle imposte sulle successioni, che manca un legame diretto quando si tratta, in particolare, di imposte distinte o del trattamento fiscale di soggetti passivi diversi (v., in tal senso, sentenze del 18 settembre 2003, *Bosal*, C-168/01, EU:C:2003:479, punto 30, e del 24 febbraio 2015, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, punto 49).
- 36 Cionondimeno, in una situazione particolare come quella di cui all'articolo 27 dell'ErbStG, la condizione per cui debba trattarsi del medesimo soggetto passivo non potrebbe trovare applicazione in quanto la persona che ha corrisposto l'imposta sulle successioni in occasione della precedente successione è necessariamente deceduta.
- 37 Inoltre, l'obiettivo perseguito dall'articolo 27 dell'ErbStG è, così come emerge dai punti 31 e 32 della presente sentenza, di ridurre in una certa misura l'onere fiscale gravante su un'eredità che include un patrimonio trasmesso tra parenti stretti che ha già comportato una precedente imposizione, così da evitare parzialmente la doppia imposizione di tale patrimonio in Germania in maniera ravvicinata nel tempo. In relazione a tale obiettivo, esiste, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 71 delle proprie conclusioni, un nesso diretto tra la riduzione dell'imposta sulle successioni di cui a tale articolo e la precedente riscossione dell'imposta sulle successioni, poiché tale agevolazione fiscale e il prelievo riguardano la stessa imposta, lo stesso patrimonio e i parenti stretti di una medesima famiglia.
- 38 Occorre, di conseguenza, prendere atto che la necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale può giustificare la restrizione ai movimenti di capitali derivante da una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale.
- 39 Ancora, è necessario, affinché una siffatta restrizione sia giustificata, che questa sia adeguata e proporzionata rispetto all'obiettivo perseguito (v., in tal senso, sentenze del 1° dicembre 2011, *Commissione/Belgio*, C-250/08, EU:C:2011:793, punto 78, e *Commissione/Ungheria*, C-253/09, EU:C:2011:795, punto 79).
- 40 A tal riguardo, occorre rilevare che una riduzione dell'imposta sulle successioni calcolata in applicazione di percentuali in funzione del tempo trascorso tra i due momenti in cui l'obbligo tributario è sorto e a condizione che per il patrimonio sia già stata riscossa l'imposta sulle successioni in Germania nei dieci anni precedenti appare adeguata per raggiungere l'obiettivo perseguito dall'articolo 27 dell'ErbStG, come indicato al punto 37 della presente sentenza. Tale riduzione è inoltre proporzionata rispetto a detto obiettivo, in quanto la Repubblica federale di Germania non disponeva di potere impositivo sulla precedente successione. In simili circostanze, limitare il beneficio di tale riduzione a situazioni in cui detto patrimonio ha comportato un'imposizione in Germania appare proporzionato rispetto al suddetto obiettivo (v., in tal senso, sentenza del 1° dicembre 2011, *Commissione/Ungheria*, C-253/09, EU:C:2011:795, punti 80 e 81).
- 41 Ne consegue che la restrizione ai movimenti di capitali derivante da una normativa nazionale come quella di cui al procedimento principale è giustificata dalla necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale.
- 42 Di conseguenza, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 63, paragrafo 1, e l'articolo 65 TFUE non ostano a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che, in caso di acquisizione mortis causa da parte di persone rientranti in una determinata classe d'imposta, prevede una riduzione dell'imposta sulle successioni laddove l'eredità contenga un patrimonio che, nei dieci anni precedenti, è già stato oggetto di acquisizione ereditaria, a condizione che per quest'ultima sia stata riscossa l'imposta sulle successioni in tale Stato membro.

## **Sulle spese**

- 43 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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:

**L'articolo 63, paragrafo 1, e l'articolo 65 TFUE non ostano a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che, in caso di acquisizione mortis causa da parte di persone rientranti in una determinata classe d'imposta, prevede una riduzione dell'imposta sulle successioni laddove l'eredità contenga un patrimonio che, nei dieci anni precedenti, è già stato oggetto di acquisizione ereditaria, a condizione che per quest'ultima sia stata riscossa l'imposta sulle successioni in tale Stato membro.**

Firme