SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

11 settembre 2008 *

Nel procedimento C-11/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hof van Beroep te Gent (Belgio), con decisione 11 gennaio 2007, pervenuta in cancelleria il 18 gennaio 2007, nella causa tra

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

* Lingua processuale: l'olandese.

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

e

Stato belga,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (relatore) e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák
cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 13 dicembre 2007,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. H. Eckelkamp, le sig.re N. Eckelkamp, M. Eckelkamp, S. Eckelkamp, il sig. T. Eckelkamp, la sig.ra J. Eckelkamp e il sig. J. Eckelkamp, dagli avv.ti B. Coopman e M. Van Daele, advocaten;

— per il governo belga, dalla sig.ra L. Van den Broeck, in qualità di agente, assistita dall'avv. A. Haelterman, advocaat;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal, A. Weimar e R. Troosters, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 marzo 2008,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 12 CE, 17 CE, 18 CE, 56 CE e 58 CE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra gli eredi di una cittadina tedesca, la sig.ra H. Eckelkamp, deceduta in Germania, e il FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen (servizio pubblico delle Finanze, Amministrazione dell'imposta sul valore aggiunto, del registro e del demanio) relativamente al rifiuto di quest'ultimo, in sede di calcolo delle imposte sui trasferimenti immobiliari dovute per un bene immobile che la sig.ra Eckelkamp possedeva in Belgio, di dedurre i debiti afferenti a detto bene in quanto ella non risiedeva sul territorio belga al momento del decesso.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Ai sensi dell'art. 1 della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato [divenuto art. 67 del Trattato CE (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 Fra i movimenti di capitali elencati all'allegato I della direttiva 88/361 figurano, alla rubrica XI, i «Movimenti di capitali a carattere personale», che comprendono le successioni e i legati.

La normativa nazionale

5 In Belgio la fissazione dell'aliquota d'imposta, della base imponibile, delle esenzioni e delle riduzioni in materia di imposte di successione rientra nella competenza delle regioni.

6 L'art. 1 del codice del diritto delle successioni della Regione fiamminga (in prosieguo: il «codice») così dispone:

«Sono stabilite le seguenti imposte:

1° un'imposta di successione sul valore, previa deduzione dei debiti, dell'intero asse ereditario di un residente nel Regno [del Belgio];

2° un'imposta sul trasferimento mortis causa della proprietà sul valore di un bene immobile sito in Belgio e compreso nell'asse ereditario di un soggetto non residente nel Regno [del Belgio].

Un soggetto si considera residente nel Regno [del Belgio] se, al momento del decesso, è domiciliato nel Regno del Belgio o i suoi beni sono ivi ubicati».

7 Conformemente all'art. 15 del codice il pagamento dell'imposta di successione, previa deduzione dei debiti, si riferisce a tutte le proprietà del de cuius o dello scomparso, ovunque situate.

8 L'art. 18 del codice, riguardante i non residenti, è formulato come segue:

«Il pagamento dell'imposta sul trasferimento mortis causa della proprietà deve avvenire con riferimento a tutti gli immobili di proprietà del de cuius o dello scomparso siti in Belgio senza tenere conto di debiti e passività gravanti sull'eredità».

9 Ai sensi dell'art. 29 del codice, per essere ammesso tra le passività, un debito deve sussistere ancora alla data del decesso, e ciò può essere dimostrato con tutti i mezzi probatori ammissibili in giudizio nel contraddittorio tra creditore e debitore.

10 L'art. 40 del codice stabilisce che il termine per depositare la denuncia di successione è di cinque mesi dalla data del decesso nel caso in cui esso sia avvenuto nel Regno del Belgio e di sei mesi nel caso in cui sia avvenuto in un altro paese europeo.

11 Ai sensi dell'art. 41 del codice:

«Il termine previsto per la denuncia di successione può essere prorogato dal Direttore generale del Registro immobiliare.

Alla denuncia di successione presentata entro il termine previsto o prorogato dal Direttore generale possono essere apportate modifiche a condizione che il termine

non sia scaduto, a meno che le parti interessate non abbiano espressamente rinunciato a tale diritto con una dichiarazione presentata in conformità dei requisiti di legge».

12 L'art. 48, n. 1, del codice contiene talune tabelle che indicano le aliquote applicate all'imposta di successione e all'imposta sul trasferimento della proprietà mortis causa. Il n. 2, quarto comma, del medesimo articolo è così formulato:

«I debiti e le spese funerarie devono essere dedotti in via prioritaria dal patrimonio mobiliare e dai beni di cui all'art. 60 bis, a meno che i dichiaranti non provino che un debito è stato contratto specificatamente al fine di acquisire o preservare la proprietà immobiliare».

13 Fra il Regno del Belgio e la Repubblica federale di Germania non vi sono accordi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte successorie.

Causa principale e questione pregiudiziale

14 I ricorrenti della causa principale sono gli eredi della sig.ra Eckelkamp deceduta a Düsseldorf (Germania) il 30 dicembre 2003.

15 In data 13 novembre 2002 la sig.ra Eckelkamp aveva sottoscritto una dichiarazione di riconoscimento di un debito nei confronti di uno dei ricorrenti della causa principale, il sig. H. Eckelkamp. Con atto notarile del 5 giugno 2003 la sig.ra Eckelkamp aveva conferito a quest'ultimo un mandato a gravare con ipoteca un immobile sito in Knokke-Heist (Belgio), a garanzia del predetto debito.

16 Il 29 giugno 2004 i ricorrenti della causa principale hanno presentato denuncia di successione in Belgio nel termine previsto dalla legge di sei mesi dalla data del decesso della sig.ra Eckelkamp, indicando all'attivo della successione il bene immobile in parola, per un valore pari ad EUR 200 000. Relativamente alle passività della successione nella denuncia compariva la menzione «nulla».

17 Dalle osservazioni dei ricorrenti della causa principale e da quelle del governo belga risulta che, prima della presentazione della denuncia di cui trattasi, era intercorso uno scambio di corrispondenza elettronica fra uno dei ricorrenti in questione e l'autorità nazionale competente in materia tributaria. In tale occasione quest'ultima ha indicato che, in base alle disposizioni pertinenti della normativa fiamminga, il pagamento dell'imposta sul trasferimento mortis causa della proprietà è dovuto con riferimento a tutti gli immobili di proprietà del de cuius siti in Belgio e ciò senza alcuna deduzione. Poiché la sig.ra Eckelkamp non risiedeva in Belgio al momento del decesso, il suo debito non poteva essere considerato ai fini del computo delle imposte sul trasferimento.

18 Le imposte sul trasferimento mortis causa in discussione nella causa principale sono state calcolate sulla base della denuncia presentata il 29 giugno 2004.

19 Dopo aver pagato tali imposte, versate, secondo le loro osservazioni, «riservandosi ogni diritto», il 31 dicembre 2004 i ricorrenti della causa principale hanno presentato dinanzi al Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Tribunale di primo grado di Bruges) un atto di opposizione scritto, diretto ad ottenere che l'imposta pagata fosse oggetto di un nuovo calcolo e, in particolare, a far prendere in considerazione ai fini di detto calcolo anche il debito della sig.ra Eckelkamp.

20 Il 30 maggio 2005 l'organo giurisdizionale in parola ha respinto il ricorso degli interessati in quanto, alla data di presentazione dello stesso, era spirato il termine previsto dal codice per poter tenere conto di elementi nuovi nella base di calcolo delle imposte di successione o sul trasferimento dovute.

21 I ricorrenti della causa principale hanno proposto appello avverso detta decisione dinanzi al giudice del rinvio, facendo valere che le disposizioni del codice relative al

calcolo delle imposte sul trasferimento mortis causa violerebbero il diritto comunitario e sostenendo che dette disposizioni costituirebbero una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità e un ostacolo alla libera circolazione dei capitali.

22 Dinanzi al giudice a quo il Belgische Staat (Stato belga) ha fatto valere la scadenza del termine prescritto dal codice per poter tenere conto di elementi nuovi nella base di calcolo delle imposte sul trasferimento, sostenendo che, in ogni caso, non era stato dimostrato che il debito controverso sussistesse ancora alla data del decesso della sig.ra Eckelkamp. Poiché l'interessata non risiedeva in Belgio al momento del decesso, dalla base imponibile per le imposte sul trasferimento non si potrebbe dedurre alcuna passività. L'art. 58 CE non inciderebbe sul diritto degli Stati membri di applicare le disposizioni pertinenti della loro normativa tributaria.

23 Secondo il giudice remittente da una scrittura privata del 13 novembre 2002 e da un atto autenticato del 5 giugno 2003 risulta chiaramente che la sig.ra Eckelkamp aveva contratto un debito di EUR 220 000.

24 Ritenendo che la soluzione della causa principale ponga questioni d'interpretazione del diritto comunitario, lo Hof van Beroep te Gent (Corte d'appello di Gand) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 12 [CE] in combinato disposto con gli artt. 17 [CE] e 18 CE e l'art. 56 [CE] in combinato disposto con l'art. [58] CE ostino ad un regime interno di uno Stato membro ai sensi del quale in caso di acquisizione per successione di un bene immobile sito in uno Stato membro (Stato di ubicazione del bene), questo Stato preleva un'imposta sul valore dell'immobile stesso, sito nello Stato di ubicazione, autorizzando la deduzione del valore degli oneri che gravano sul bene (come debiti garantiti da un mandato a costituire un'ipoteca sull'immobile stesso) se il de cuius, al momento del decesso, risiedeva nello Stato di ubicazione, ma non se questi al momento del decesso risiedeva in un altro Stato membro (lo Stato di residenza)».

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

25 Il governo belga ritiene che la domanda di pronuncia pregiudiziale sia irricevibile. Da un lato fa valere che, in ragione del carattere tardivo della proposizione dell'azione volta a far ricalcolare le imposte sul trasferimento in parola, il giudice del rinvio non potrebbe, in nessun caso, accogliere la domanda dei ricorrenti della causa principale. Secondo le norme procedurali belghe il termine a disposizione di questi ultimi per modificare gli elementi sulla base dei quali sono calcolate le imposte sul trasferimento sarebbe già scaduto da vari mesi. Di conseguenza una risposta alla questione posta, oltre a non essere necessaria, sarebbe altresì manifestamente irrilevante ai fini della decisione che deve prendere il giudice a quo.

26 Detto governo asserisce d'altro canto che, nella fase in cui si trova il procedimento della causa principale, la questione posta è puramente ipotetica. In tale fase il giudice remittente non ha ancora risolto questioni decisive per dirimere la controversia di cui alla causa principale vertenti, in particolare, sulla circostanza se, fra il debito e il bene immobile interessato, sussistesse un legame tale da far risultare l'esistenza di un onere gravante su detto immobile. In proposito il governo belga, durante l'udienza, ha sottolineato che, nel caso di specie, non vi è un'ipoteca su tale bene immobile sito in Belgio, ma unicamente un mandato a costituire un'ipoteca sull'immobile stesso concesso dalla sig.ra Eckelkamp al fratello prima del decesso. Secondo il governo in parola, dal momento che un mandato a costituire ipoteca costituisce solamente un diritto concesso ad un terzo ai fini di un'eventuale iscrizione di ipoteca su di un bene immobile qualunque e che un'iscrizione del genere non si è verificata, ai sensi della giurisprudenza della Corte non vi è alcun onere che grava il bene immobile di cui trattasi. La questione sollevata ha quindi carattere ipotetico.

27 A tale riguardo occorre ricordare che, nell'ambito di un procedimento ex art. 234 CE, basato sulla netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, ogni valutazione dei fatti di causa rientra nella competenza del giudice nazionale. Parimenti, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate riguardano l'interpretazione del diritto comunitario, la Corte, in via di principio, è tenuta

a pronunciarsi (sentenze 12 aprile 2005, causa C-145/03, Keller, Racc. pag. I-2529, punto 33, e 18 luglio 2007, causa C-119/05, Lucchini, Racc. pag. I-6199, punto 43).

28 Il rifiuto di statuire su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale è possibile solo qualora risulti manifestamente che la richiesta interpretazione del diritto comunitario non ha alcuna relazione con la realtà o con l'oggetto della causa principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le sono sottoposte (v., in particolare, sentenze 13 marzo 2001, causa C-379/98, PreussenElektra, Racc. pag. I-2099, punto 39; 22 gennaio 2002, causa C-390/99, Canal Satélite Digital, Racc. pag. I-607, punto 19, e Lucchini, cit., punto 44).

29 Occorre rilevare che così non è nel caso di specie.

30 La Corte, infatti, è chiamata a precisare se i giudici nazionali siano tenuti, in forza del diritto comunitario, a disapplicare talune disposizioni del codice relative al calcolo delle imposte sul trasferimento mortis causa che i ricorrenti della causa principale ritengono costituire un ostacolo alla libera circolazione dei capitali. Risulta pertanto che la questione sollevata è in relazione con l'oggetto della controversia, come definito dal giudice a quo, e che la soluzione della questione sollevata può essere utile a quest'ultimo per decidere se le disposizioni di detto codice siano conformi al diritto comunitario.

31 Il governo belga, è vero, da un lato contesta la sussistenza, fra il debito della sig.ra Eckelkamp verso il fratello e il bene immobile oggetto della successione, di un legame tale da far risultare l'esistenza di un onere gravante su detto bene, e, dall'altro, sottolinea che i termini previsti dalle disposizioni pertinenti del diritto belga che consentono di apportare elementi nuovi alla base di calcolo delle imposte sul trasferimento mortis causa dovute erano scaduti alla data di presentazione del ricorso di cui alla causa principale.

32 Va tuttavia ricordato che, da un lato, il giudice di rinvio è l'unico competente a conoscere dei fatti della controversia sottopostagli nonché a interpretare e applicare il diritto nazionale (v. sentenza 4 maggio 1999, causa C-262/96, Sürül, Racc. pag. I-2685, punto 95). Spetta a tale giudice e non alla Corte definire la portata e l'effetto, nel diritto belga, di un mandato a costituire ipoteca, nonché le conseguenze di quest'ultimo relativamente ad un bene immobile lasciato in eredità e sito in Belgio.

33 Inoltre, dal fascicolo presentato alla Corte risulta che, in primo luogo, la mancata menzione del debito controverso nella denuncia depositata dai ricorrenti della causa principale si basava sulle disposizioni del codice, che non prevedevano l'inclusione di siffatti debiti quando la persona la cui successione è aperta non fosse residente in Belgio al momento del decesso - disposizioni che hanno indotto il giudice remittente a sollevare una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione del diritto comunitario. In secondo luogo, prima del deposito della denuncia di successione controversa, le autorità competenti avevano informato i ricorrenti della causa principale che il debito della sig.ra Eckelkamp non avrebbe potuto essere preso in considerazione ai fini del calcolo delle imposte sul trasferimento mortis causa, poiché quest'ultima non risiedeva in Belgio alla data del decesso. In terzo luogo, come risulta dal punto 19 della presente sentenza, la denuncia in parola sembra essere stata presentata dai ricorrenti della causa principale con riserva di ogni loro diritto.

34 Si deve d'altro canto ricordare che il rinvio pregiudiziale si basa su un dialogo tra giudici, la cui proposizione riposa interamente sulla valutazione della pertinenza e della necessità del detto rinvio compiuta dal giudice nazionale (v. sentenza 12 febbraio 2008, causa C-2/06, Kempter, Racc. pag. I-411, punto 42). Se è ben vero che il giudice a quo ha constatato che la denuncia presentata dagli eredi è diventata definitiva alla data di scadenza del termine previsto dalla legge per il deposito di tali denunce, ciò non di meno la questione sollevata consente di sviluppare elementi interpretativi di diritto comunitario utilizzabili dal giudice del rinvio al fine di risolvere, in funzione di tale diritto, la controversia dinanzi ad esso pendente (v., in tal senso, sentenza 16 settembre 1982, causa 132/81, Vlaeminck, Racc. pag. 2953, punti 13 e 14).

35 La presente domanda di pronuncia pregiudiziale dev'essere pertanto dichiarata ricevibile.

Sulla questione pregiudiziale

36 Con la sua questione il giudice a quo chiede, in sostanza, se le disposizioni degli artt. 12 CE, 17 CE e 18 CE, da un lato, e quelle degli artt. 56 CE e 58 CE, dall'altro, debbano essere interpretate nel senso che ostano ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui alla causa principale, relativa al calcolo delle imposte sul trasferimento e di successione dovute per un bene immobile sito in tale Stato membro, che non prevede la deducibilità di debiti che gravano detto bene immobile quando la persona la cui successione è aperta non era, al momento del decesso, residente nello Stato ove tale bene immobile è situato, bensì in un altro Stato membro, mentre tale deducibilità è prevista allorché la persona interessata, al momento del decesso, era residente nello Stato ove il bene immobile in parola è situato.

37 L'art. 56, n. 1, CE vieta in maniera generale le restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri (sentenza 6 dicembre 2007, cause riunite C-463/04 e C-464/04, Federconsumatori e a., Racc. pag. I-10419, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

38 In assenza di definizione, nell'ambito del Trattato CE, della nozione di «movimenti di capitali» ai sensi dell'art. 56, n. 1, CE, la Corte ha in precedenza riconosciuto un valore indicativo alla nomenclatura allegata alla direttiva 88/361/CEE, anche se quest'ultima è stata adottata sulla base degli artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CEE (divenuti artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CE, abrogati dal Trattato di Amsterdam), fermo restando che, conformemente alla sua introduzione, l'elenco che essa contiene non presenta un carattere esaustivo (v., in particolare, sentenze 23 febbraio 2006, causa C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Racc. pag. I-1957, punto 39; 3 ottobre 2006, causa C-452/04, Fidium Finanz, Racc. pag. I-9521, punto 41; Federconsumatori e a., cit., punto 20, e 17 gennaio 2008, causa C-256/06, Jäger, Racc. pag. I-123, punto 24).

39 A tale riguardo la Corte, rammentando in particolare che le successioni, consistenti in una trasmissione a una o più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta o, in altre parole, in un trasferimento agli eredi della proprietà di vari beni,

diritti, ecc., di cui tale patrimonio è composto, sono regolate dal titolo XI dell'allegato I della direttiva 88/361, intitolato «Movimenti di capitali a carattere personale», ha dichiarato che le successioni costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'art. 56 CE, ad eccezione dei casi in cui gli elementi che le costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro (v. sentenze 11 dicembre 2003, causa C-364/01, Barbier, Racc. pag. I-15013, punto 58; van Hilten-van der Heijden, cit., punto 42, e Jäger, cit., punto 25).

40 Una situazione nella quale una persona residente in Germania al momento del suo decesso lascia in eredità ad altre persone residenti in Germania e nei Paesi Bassi un bene immobile sito in Belgio e oggetto di un calcolo d'imposta sul trasferimento in Belgio non costituisce affatto una situazione puramente interna.

41 Di conseguenza la successione in esame nella causa principale costituisce un movimento di capitali ai sensi dell'art. 56, n. 1, CE.

42 In primo luogo occorre esaminare se, come sostenuto dai ricorrenti nella causa principale e dalla Commissione delle Comunità europee, una normativa nazionale, come quella di cui alla causa principale, configuri una restrizione ai movimenti di capitali.

43 A tal riguardo va ricordato che disposizioni nazionali che determinano 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 detti beni (v., in tal senso, citate sentenze Barbier, punto 62, e Jäger, punto 30).

44 Per quanto riguarda l'ipotesi delle successioni, 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 successione 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 successione dei detti beni (citate sentenze van Hilten-van der Heijden, punto 44, e Jäger, punto 31).

45 Nel caso di specie le disposizioni nazionali oggetto della causa principale, qualora comportino che un bene immobile situato nel territorio del Regno del Belgio sia soggetto a un'imposta sul trasferimento più elevata rispetto alle imposte di successione che sarebbero dovute se la persona di cui è aperta la successione fosse stata, al momento del decesso, residente in detto Stato membro, implicano una restrizione dei movimenti di capitali diminuendo il valore di una successione che includa un siffatto bene.

46 Poiché, infatti, tale normativa fa dipendere la deducibilità di taluni debiti che gravano sul bene immobile interessato dal luogo di residenza, al momento del decesso, della persona la cui successione è aperta, l'onere fiscale maggiore cui la successione dei non residenti è di conseguenza soggetta costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali.

47 Tale conclusione non può essere rimessa in discussione dall'argomento del governo belga secondo cui il codice non costituisce una restrizione, sussistendo una differenza obiettiva tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti per quanto attiene al calcolo delle imposte di successione e sul trasferimento, dal momento che solamente lo Stato membro ove risiedeva la persona la cui successione è aperta, logicamente, deve tenere conto, nel calcolo dell'imposta sulle successioni, di tutti gli elementi della successione, composti da attivi e passività, da beni mobili e immobili. Tali circostanze sono, infatti, prive di pertinenza sotto il profilo dei criteri che discendono dalla giurisprudenza citata ai punti 43 e 44 della presente sentenza (v., altresì, in tal senso, sentenza Jäger, cit., punto 34).

48 Il governo belga, tuttavia, fa valere che la causa principale, a differenza di quella all'origine della citata sentenza Barbier, è caratterizzata da una mancanza di obbligo incondizionato di trasmissione della proprietà giuridica del bene immobile in causa,

nonché dalla mancanza sia di cessione anteriore della proprietà economica di detto bene sia di oneri che gravano quest'ultimo, in quanto il mandato a costituire ipoteca invocato dai ricorrenti della causa principale non costituisce in alcun modo un debito che grava il bene immobile in questione ai sensi di tale sentenza.

49 Va ricordato che, nella causa all'origine della citata sentenza Barbier, la questione formulata era relativa al calcolo dell'imposta esigibile in caso di acquisto per successione di un bene immobile ubicato in uno Stato membro e alla rilevanza, al fine di stimare il valore di tale bene, dell'obbligo incondizionato che incombeva al titolare del diritto reale di cederlo ad un terzo che disponeva della proprietà economica del detto bene. Siffatto debito era quindi direttamente connesso al bene immobile oggetto della successione.

50 Parimenti, nel contesto degli artt. 49 CE e 50 CE, la Corte ha già rilevato che una normativa nazionale che, in materia di imposizione fiscale, nega ai non residenti la detrazione delle spese professionali direttamente connesse all'attività che ha generato i redditi imponibili nello Stato membro interessato, concessa invece ai residenti, rischia di sfavorire principalmente i cittadini di altri Stati membri ed è contraria ai detti articoli (v., in tal senso, sentenza 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse, Racc. pag. I-5933, punti 27 e 28).

51 In occasione dell'udienza dinanzi alla Corte sia i ricorrenti della causa principale sia la Commissione hanno fatto valere che, in base al mandato a costituire ipoteca in questione, tra il bene immobile acquistato per successione e il debito di cui trattasi sussisteva una connessione sufficiente. La Commissione ha tuttavia riconosciuto che, in quanto il mandato a costituire ipoteca non grava il bene immobile interessato, sito in Belgio, ma eventualmente altri beni immobili, la connessione fra il debito e detto bene immobile potrebbe essere rimessa in discussione.

52 Ciò non di meno, secondo la formulazione della questione posta dal giudice remittente, il debito garantito da un mandato a costituire ipoteca relativo ad un bene immobile costituisce un onere che grava quest'ultimo. Nell'ambito di un procedimento in forza dell'art. 234 CE, la Corte può pronunciarsi unicamente sull'interpretazione o

sulla validità di un testo comunitario, sulla base dei fatti indicati dal giudice nazionale (v., in tal senso, sentenza 16 luglio 1998, causa C-235/95, Dumon e Froment, Racc. pag. I-4531, punto 25).

53 Come risulta dal punto 32 della presente sentenza, spetta al giudice nazionale e non alla Corte esaminare la natura e l'effetto, nel diritto belga, di un mandato a costituire ipoteca quale quello della causa principale e stabilire se sussista concretamente una connessione diretta fra il debito invocato e il bene immobile oggetto del calcolo delle imposte sul trasferimento in discussione nella causa principale.

54 In ogni caso occorre rilevare che la circostanza di subordinare la deducibilità dei debiti che gravano un bene immobile alla condizione che la persona la cui successione è aperta fosse, al momento del suo decesso, residente nello Stato ove tale bene immobile è situato costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata, in linea di principio, dall'art. 56, n. 1, CE.

55 Si deve quindi esaminare se la restrizione alla libera circolazione dei capitali così constatata sia giustificata alla luce delle disposizioni del Trattato.

56 A tale riguardo va ricordato che, a norma dell'art. 58, n. 1, lett. a), CE, «[l]'articolo 56 non pregiudica 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».

57 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. sentenza Jäger, cit., punto 40).

58 Infatti, la deroga di cui all'art. 58, n. 1, lett. a), CE è a sua volta limitata dall'art. 58, n. 3, CE, il quale stabilisce che le disposizioni nazionali di cui al n. 1 di tale articolo «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» (v. sentenze 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen, Racc. pag. I-4071, punto 44; 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. I-7477, punto 28, e Jäger, cit., punto 41). Inoltre, per essere giustificata, la disparità di trattamento in materia di imposte di successione e sul trasferimento dovute in relazione ad un bene immobile sito sul territorio del Regno del Belgio tra una persona che, al momento del decesso, risiedeva in tale Stato membro e una persona che, in tale momento, risiedeva in un altro Stato membro non deve andare oltre quanto necessario affinché lo scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi sia raggiunto.

59 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 che, ai fini del calcolo dell'imposta di successione, opera una distinzione riguardo alla deducibilità dei debiti che gravano i beni situati nello Stato membro interessato a seconda che la persona la cui successione è aperta risiedesse, al momento del decesso, in detto Stato membro o in un altro Stato membro, possa considerarsi compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, occorre che la differenza di trattamento riguardi situazioni non oggettivamente paragonabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale (v. citate sentenze Verkooijen, punto 43; Manninen, punto 29, e Jäger, punto 43).

60 A tale riguardo si deve, in primo luogo, constatare che, contrariamente a quanto sostenuto dal governo belga e ricordato al punto 47 della presente sentenza, la differenza di trattamento in parola non può essere giustificata adducendo che la stessa attiene a situazioni che non sono oggettivamente paragonabili.

61 Con riserva, infatti, di verifiche che spetta al giudice remittente effettuare, relative alla natura e agli effetti di un mandato a costituire ipoteca e alla questione se il mandato di cui alla causa principale gravi il bene immobile oggetto della successione, come pare risultare dagli atti, il calcolo delle imposte di successione e sul trasferimento sarebbe,

in applicazione di detta normativa, direttamente collegato al valore del bene immobile di cui trattasi. In tal caso non vi sarebbe oggettivamente alcuna differenza, tra le situazioni, tale da giustificare una disparità di trattamento fiscale per quanto riguarda il livello delle imposte di successione e sul trasferimento dovute, rispettivamente, per un bene immobile situato in Belgio appartenente ad una persona residente nel citato Stato membro al momento del decesso e per un bene immobile appartenente ad una persona residente in un altro Stato membro in tale momento. Pertanto la situazione degli eredi della sig.ra Eckelkamp sarebbe paragonabile a quella di qualsiasi altro erede il cui patrimonio ereditato includa un bene immobile sito in Belgio e lasciato in eredità da una persona residente in questo stesso Stato al momento del suo decesso (v., in tal senso, sentenza Jäger, cit., punto 44).

62 Come fatto valere dai ricorrenti della causa principale, la normativa belga considera, in via di principio, sia gli eredi delle persone residenti sia quelli delle persone non residenti al momento del decesso come soggetti passivi ai fini della riscossione delle imposte di successione e/o sul trasferimento di beni immobili ubicati in Belgio. È solamente in sede di deduzione dei debiti della successione dei non residenti che si verifica un trattamento diverso fra questi ultimi e i residenti.

63 Allorché una normativa nazionale mette sullo stesso piano, ai fini dell'imposizione su di un bene immobile acquistato per successione e sito nello Stato membro interessato, gli eredi di una persona che, al momento del suo decesso, era qualificata come residente e quelli di una persona che, nello stesso momento, era qualificata come non residente, siffatta normativa non può, salvo creare discriminazioni, trattare tali due categorie di eredi, nell'ambito della medesima imposta, in modo diverso in ordine alla deducibilità degli oneri che gravano il bene immobile in questione. Trattando in modo identico, salvo che relativamente alla deduzione dei debiti, le successioni di tali due categorie di soggetti, ai fini delle imposte sulle successioni, il legislatore nazionale ha, infatti, ammesso che tra le due non sussiste, per quanto riguarda le modalità e i presupposti di detta tassazione, alcuna differenza di situazione oggettiva che possa giustificare una disparità di trattamento (v., per analogia, nel contesto del diritto di stabilimento, sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 20, nonché 14 dicembre 2006, causa C-170/05, Denkavit Internationaal e Denkavit France, Racc. pag. I-11949, punto 35; nel contesto della libera circolazione dei capitali e delle imposte di successione, sentenza in data odierna, causa C-43/07, Arens-Sikken, Racc. pag. I-6887, punto 57).

64 Occorre, infine, accertare se la restrizione ai movimenti di capitali che risulta da una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale possa essere oggettivamente giustificata da motivi imperativi di interesse generale.

65 Il governo belga sostiene che, ai sensi della normativa tedesca applicabile al patrimonio del de cuius, il debito di cui i ricorrenti chiedono la deduzione in Belgio sarebbe, in concreto, oggetto di una doppia deduzione, il che, secondo la giurisprudenza della Corte (sentenza 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837), dev'essere evitato.

66 In proposito occorre innanzitutto ricordare che la Corte, nell'ambito della sua giurisprudenza relativa alla libera circolazione dei capitali e alle imposte di successione, ha osservato che un cittadino comunitario 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 (sentenza Barbier, cit., punto 71).

67 Inoltre, come ricordato al punto 13 della presente sentenza, fra il Regno del Belgio e la Repubblica federale di Germania non vi sono accordi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte successorie.

68 Lo Stato membro ove è situato il bene immobile oggetto della successione non può, al fine di giustificare una restrizione alla libera circolazione dei capitali derivante dalla sua normativa, avvalersi dell'esistenza di una possibilità, indipendente dalla sua volontà, di concessione di un credito d'imposta da parte di un altro Stato membro, quale lo Stato membro ove la persona la cui successione è aperta risiedeva al momento del decesso, che potrebbe compensare, in tutto o in parte, il danno subito dagli eredi di quest'ultima a causa della non deducibilità nello Stato membro ove è ubicato il bene immobile lasciato in eredità, in sede di calcolo delle imposte sul trasferimento, dei debiti che gravano tale bene immobile (v., in tal senso, sentenza Arens-Sikken, cit., punto 65).

69 Infatti, uno Stato membro non può invocare l'esistenza di un vantaggio concesso unilateralmente da un altro Stato membro, nel caso di specie dallo Stato membro ove risiedeva la persona interessata al momento del decesso, per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato, segnatamente in forza delle disposizioni di quest'ultimo relative alla libera circolazione dei capitali (v., in tal senso, sentenza 8 novembre 2007, causa C-379/05, Amurta, Racc. pag. I-9569, punto 78).

70 Infine, dal fascicolo presentato alla Corte risulta che, in sede di calcolo delle imposte sul trasferimento, la normativa nazionale di cui alla causa principale esclude puramente e semplicemente la deduzione dei debiti che gravano il bene immobile lasciato in eredità quando la persona interessata, al momento del decesso, non risiedeva nello Stato ove è ubicato il bene oggetto della successione senza che il trattamento dei debiti in parola e, in particolare, la mancanza di un credito d'imposta in un altro Stato membro, quale lo Stato membro ove risiedeva la persona deceduta, siano presi in considerazione.

71 Occorre pertanto risolvere la questione pregiudiziale dichiarando che le disposizioni degli artt. 56 CE e 58 CE, in combinato disposto, devono essere interpretate nel senso che ostano ad una normativa nazionale, come quella di cui alla causa principale, relativa al calcolo delle imposte di successione e sul trasferimento dovute per un bene immobile sito in uno Stato membro, che non preveda la deducibilità dei debiti che gravano detto bene immobile quando la persona la cui successione è aperta non era, al momento del decesso, residente in tale Stato, bensì in un altro Stato membro, mentre siffatta deducibilità è prevista allorché la persona interessata, in tale momento, era residente nello Stato ove il bene immobile oggetto della successione è situato.

72 Alla luce di quanto precede non risulta necessario risolvere la questione pregiudiziale laddove verte sull'interpretazione degli artt. 12 CE, 17 CE e 18 CE.

Sulle spese

73 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 (Terza Sezione) dichiara:

Le disposizioni degli artt. 56 CE e 58 CE, in combinato disposto, devono essere interpretate nel senso che ostano ad una normativa nazionale, come quella di cui alla causa principale, relativa al calcolo delle imposte di successione e sul trasferimento dovute per un bene immobile sito in uno Stato membro, che non preveda la deducibilità dei debiti che gravano detto bene immobile quando la persona la cui successione è aperta non era, al momento del decesso, residente in tale Stato, bensì in un altro Stato membro, mentre siffatta deducibilità è prevista allorché la persona interessata, in tale momento, era residente nello Stato ove il bene immobile oggetto della successione è situato.

Firme