SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

11 settembre 2008 *

Nel procedimento C-43/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di cassazione dei Paesi Bassi) con decisione 12 gennaio 2007, pervenuta in cancelleria il 2 febbraio 2007, nella causa

D. M. M. A. Arens-Sikken

contro

Staatssecretaris van Financiën,

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,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig. J. Mazák
cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

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

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo olandese, dalle sig.re C. Wissels e M. de Mol, in qualità di agenti;

— 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. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti, rispettivamente, artt. 56 CE e 58 CE) inerenti alla libera circolazione dei capitali.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede contrapposti la sig.ra Arens-Sikken, moglie di un cittadino olandese deceduto in Italia, e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze), avente ad oggetto il calcolo dell'imposta sui trasferimenti di proprietà dovuta in relazione ad un bene immobile che il de cuius possedeva nei Paesi Bassi.

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 Tra i movimenti di capitali elencati nell'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 diritto olandese, ogni successione è assoggettata ad imposta. L'art. 1, n. 1, della legge sulle successioni (Successiewet) del 28 giugno 1956 (Stb. 1956, n. 362; in prosieguo: la «SW 1956»), operava una distinzione a seconda che la persona della quale viene aperta la successione fosse residente al momento del decesso nei Paesi Bassi ovvero all'estero.

6 Dal 1° gennaio 1992 al 31 dicembre 2001 tale disposizione era così formulata:

«In applicazione della presente legge, sono riscosse le seguenti imposte:

1. Imposte di successione sul valore dell'insieme dei beni trasmessi in forza del diritto di successione in seguito al decesso di una persona residente nei Paesi Bassi all'epoca del decesso. (…)

2. Imposte sui trasferimenti di proprietà sul valore dei beni elencati all'art. 5, n. 2, acquisiti per donazione o per successione mortis causa di una persona che, all'epoca della donazione o del decesso, non risiedeva nei Paesi Bassi;

3. Imposte sulle donazioni (…)».

7 Nel testo applicabile dall'8 dicembre 1995 al 31 dicembre 2000, l'art. 5, n. 2, della SW 1956 così disponeva:

«L'imposta sui trasferimenti di proprietà viene riscossa sul valore:

1. dei beni posseduti all'interno del paese, menzionati all'art. 13 della legge relativa all'imposta sul patrimonio [Wet op de vermogensbelasting] del 16 dicembre

1964 [(Stb. 1964, n. 520; in prosieguo: la "WB 1964")] previa eventuale detrazione dei debiti di cui al detto articolo;

(…)».

8 Nel testo applicabile dal 1° gennaio 1992 al 31 dicembre 2000, l'art. 13, n. 1, primo trattino, della WB 1964 definiva i «beni posseduti all'interno del paese» come «i beni immobili situati nel territorio dei Paesi Bassi ovvero i diritti ad essi afferenti» (nei limiti in cui non appartengano ad un'impresa olandese).

9 L'art. 13, n. 2, lett. b), della WB 1964 consente soltanto la deduzione dei debiti garantiti da ipoteca gravante su un bene immobile sito nei Paesi Bassi, purché le spese e gli interessi relativi a tali debiti siano presi in considerazione per determinare il reddito interno lordo ai sensi dell'art. 49 della legge relativa all'imposta sui redditi (Wet op de inkomstenbelasting) del 16 dicembre 1964 (Stb. 1964, n. 519).

10 Tra il Regno dei Paesi Bassi e la Repubblica italiana non esiste alcuna convenzione bilaterale volta ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte di successione.

11 Dalle osservazioni del governo olandese risulta che la tariffa dell'imposta di successione è progressiva sotto un duplice profilo. Da un lato, essa dipende dal legame esistente tra il contribuente e il de cuius. Dall'altro, essa varia in funzione del valore dell'acquisizione.

12 Dalle osservazioni citate risulta altresì che, dal 1° gennaio 1985, la tariffa proporzionale del 6% applicabile alle imposte sui trasferimenti di proprietà è stata abolita e sostituita dalla tariffa progressiva delle imposte di successione e di donazione. Pertanto, anche le imposte sui trasferimenti di proprietà vengono applicate in base ad una tariffa doppiamente progressiva determinata tenendo conto del legame esistente tra il contribuente e il de cuius e, a decorrere dalla suddetta data, in funzione del valore dell'acquisizione.

Causa principale e questioni pregiudiziali

13 Il marito della sig.ra Arens-Sikken è deceduto l'8 novembre 1998. Al momento del decesso egli non risiedeva nei Paesi Bassi da oltre dieci anni, bensì in Italia.

14 Il de cuius aveva disposto dei propri beni per testamento e la sua eredità è stata ripartita in parti uguali tra la ricorrente nella causa principale e i quattro figli nati dal matrimonio dello stesso con quest'ultima.

15 Tuttavia, per effetto di una ripartizione parentale testamentaria ai sensi della precedente versione dell'art. 1167 del codice civile olandese, tutti gli elementi dell'attivo e del passivo dell'asse ereditario sono stati attribuiti al coniuge superstite, ossia la sig.ra Arens-Sikken.

16 In base alla decisione di rinvio e alle osservazioni del governo olandese, la ricorrente nella causa principale ha ricevuto, per effetto di tale ripartizione, elementi attivi e passivi il cui valore oltrepassava quello della sua quota successoria determinata in base alla legge e ha quindi fruito di un'eccedenza. Quanto ai suoi figli, questi hanno subito una perdita, dal momento che non hanno ricevuto nessuno dei beni componenti l'asse ereditario. Ai sensi della ripartizione parentale testamentaria, la ricor-

rente nella causa principale aveva l'obbligo di corrispondere ai propri figli il valore in contanti delle loro rispettive quote ereditarie. La ricorrente ha assunto quindi un debito a titolo di conguaglio rispetto a ciascuno dei suoi figli e questi ultimi divenivano titolari di crediti a titolo di conguaglio nei confronti della stessa.

17 Dell'eredità faceva parte tra l'altro la quota del de cuius di un bene immobile sito nei Paesi Bassi del valore di NLG 475 000.

18 Gli eredi del de cuius hanno effettuato una dichiarazione ai fini dell'imposta sui trasferimenti di proprietà assumendo come base imponibile un valore percepito da ciascuno di essi di NLG 95 000, pari a un quinto del valore di NLG 475 000 del bene immobile.

19 Tuttavia, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto che la ricorrente nella causa principale avesse acquisito nella sua totalità la quota dell'immobile rientrante nell'eredità e l'ha invitata a versare un'imposta sui trasferimenti di proprietà pari alla somma calcolata in base ad un valore di NLG 475 000. Ai figli della sig.ra Arens-Sikken non è stata richiesta alcuna imposta sui trasferimenti di proprietà.

20 In seguito all'opposizione della ricorrente nella causa principale la decisione dell'amministrazione finanziaria è stata confermata.

21 La sig.ra Arens-Sikken ha presentato ricorso dinanzi al Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Corte di appello di 's-Hertogenbosch) avverso la decisione di conferma adottata dalla detta amministrazione. Nel ricorso la stessa asseriva di non dover essere assoggettata ad un'imposta sui trasferimenti di proprietà calcolata in base al suddetto

valore di NLG 475 000, ma che tale importo doveva essere ridotto in funzione dei debiti da essa assunti a titolo di conguaglio.

22 Il Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ha dichiarato che, rispetto alla ricorrente nella causa principale, l'imposta sui trasferimenti di proprietà si ricollegava all'acquisto per successione del bene immobile. Tale giudice ha stabilito che, nell'ambito della ripartizione parentale testamentaria, il bene attribuito alla ricorrente rappresentava la quota del de cuius nell'immobile in parola.

23 La ricorrente ha impugnato in cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden la sentenza del Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Nella decisione di rinvio, quest'ultimo giudice afferma che correttamente il Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ha giudicato che, ai fini della riscossione dell'imposta sui trasferimenti di proprietà, si considera che la ricorrente nella causa principale, ai sensi della normativa olandese sulle successioni, ha acquisito interamente la quota del bene immobile assegnatole. Tale giudice constata che, in forza del regime olandese dell'imposta sui trasferimenti di proprietà, il soggetto interessato non può, ai fini del calcolo della base dell'imposta, dedurre i debiti assunti a titolo di conguaglio (come neppure può dedurre una quota proporzionale di tutti i debiti rientranti nell'eredità). Viceversa, se il marito della sig.ra Arens-Sikken avesse avuto al momento del decesso la residenza nei Paesi Bassi, la ricorrente avrebbe potuto tener conto di siffatti debiti assunti a titolo di conguaglio (alla stregua di tutti i debiti connessi all'eredità) nel calcolo della base imponibile dell'imposta di successione dovuta in tale ipotesi.

24 In tale contesto il giudice del rinvio si è posto il quesito se la non deducibilità dei suddetti debiti assunti a titolo di conguaglio nella determinazione della base imponibile dell'imposta sui trasferimenti di proprietà configuri un'illecita restrizione alla libera circolazione dei capitali. Al riguardo si chiede altresì se i debiti assunti a titolo di conguaglio siano collegati in misura sufficiente al bene immobile considerato, in conformità della giurisprudenza della Corte di cui alle sentenze 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse (Racc. pag. I-5933), e 11 dicembre 2003, causa C-364/01, Barbier (Racc. pag. I-15013).

25 Ritenendo che la controversia sollevi questioni d'interpretazione del diritto comunitario, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli artt. 73 B e 73 D del Trattato (…) debbano essere interpretati nel senso che ostano a che uno Stato membro assoggetti ad imposta un acquisto a causa di morte di un bene immobile sito in quello stesso Stato membro, facente parte dell'eredità di persona residente — al momento del decesso — in un altro Stato membro, in base al valore dell'immobile stesso, senza tenere conto dei debiti assunti a titolo di conguaglio gravanti sull'acquirente in forza di una ripartizione parentale testamentaria;

2) Qualora la questione precedente vada risolta in senso affermativo e occorra inoltre stabilire mediante raffronto se, e in che misura, si debba tenere conto dei debiti assunti a titolo di conguaglio, quale metodo di raffronto (…) debba essere utilizzato, in un caso come quello in esame, per stabilire se l'imposta sulle successioni dovuta qualora il de cuius al momento del decesso fosse stato residente nei Paesi Bassi sarebbe stata inferiore all'imposta sui trasferimenti di proprietà;

3) Se, ai fini della valutazione dell'eventuale obbligo, derivante dal Trattato [CE] in capo allo Stato membro di ubicazione del bene immobile, di consentire una deduzione totale o parziale dei debiti assunti a titolo di conguaglio, faccia differenza se siffatta deduzione determini una minore agevolazione a prevenzione della doppia imposizione nello Stato membro che ritiene di avere potere impositivo relativamente all'eredità in forza della residenza del de cuius».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e sulla seconda questione

26 Con le sue questioni, il giudice del rinvio chiede in sostanza se il combinato disposto degli artt. 73 B e 73 D del Trattato debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui alla causa principale, relativa al calcolo delle imposte di successione e sui trasferimenti di proprietà dovute in relazione ad un bene immobile situato nel territorio di tale Stato membro, la quale non preveda, ai fini del calcolo delle suddette imposte, la deducibilità dei debiti sorti a titolo di conguaglio in conseguenza di una ripartizione parentale testamentaria, qualora la persona della quale viene aperta la successione risiedesse, al momento del decesso, non nello Stato in cui tale bene immobile è situato, bensì in un altro Stato membro, laddove siffatta deducibilità viene prevista qualora la persona interessata risiedesse al momento del decesso nello Stato in cui detto bene immobile è situato.

27 Inoltre, qualora la suddetta questione vada risolta in senso affermativo e con riferimento alle citate sentenze Gerritse e Barbier, tale giudice chiede quale metodo di raffronto vada applicato ad un'ipotesi come quella della causa principale, al fine di determinare se l'ammontare dell'imposta di successione che sarebbe stata riscossa qualora la persona della quale viene aperta la successione avesse risieduto al momento del decesso nei Paesi Bassi sarebbe stato inferiore a quello dell'imposta sui trasferimenti di proprietà.

28 L'art. 56, n. 1, CE vieta in modo 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).

29 In difetto, nel Trattato CE, di una definizione della nozione di «movimenti di capitali», ai sensi dell'art. 56, n. 1, CE, la Corte ha in precedenza riconosciuto valore indicativo alla nomenclatura allegata alla direttiva 88/361, 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) posto che, conformemente a quanto indicato nella sua introduzione, l'elenco da essa contenuto non ha 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).

30 A tale proposito la Corte, rammentando in particolare che le successioni, che consistono in una trasmissione ad una o più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta o, in altri termini, in un trasferimento agli eredi della proprietà dei vari beni, diritti, ecc. di cui tale patrimonio è composto, sono disciplinate dal titolo XI dell'allegato I della direttiva 88/361, intitolato «Movimenti di capitali a carattere personale», ha dichiarato che le successioni configurano movimenti di capitali ai sensi dell'art. 56 CE, ad eccezione dei casi in cui gli elementi che le costituiscono si trovano all'interno di un solo Stato membro (v. citate sentenze Barbier, punto 58; van Hilten-van der Heijden, punto 42, e Jäger, punto 25).

31 La situazione in cui una persona, residente in Italia al momento del decesso, lascia in eredità un bene immobile — situato nei Paesi Bassi e assoggettato in tale paese all'imposta sui trasferimenti di proprietà — ad altre persone residenti in Italia o, eventualmente, in un altro Stato membro non costituisce affatto una situazione puramente interna.

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

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

34 A questo proposito si deve anzitutto rammentare che, in conformità della normativa olandese, quando la persona della quale viene aperta la successione risiede, al momento del decesso, in uno Stato membro diverso dal Regno dei Paesi Bassi, i debiti sorti a titolo di conguaglio in forza di una ripartizione parentale testamentaria, come quelli a carico della sig.ra Arens-Sikken nella causa principale, non possono essere dedotti in sede di calcolo dell'imposta sui trasferimenti di proprietà relativa al bene immobile lasciato in eredità. Pertanto, l'imposta sui trasferimenti di proprietà che la ricorrente nella causa principale era tenuta a pagare a motivo dell'acquisto mortis causa del bene immobile doveva essere calcolata in base ad un valore di NLG 475 000, ossia il valore totale di tale bene.

35 Per contro, allorché la stessa persona al momento del decesso risiede nei Paesi Bassi, nel calcolo dell'imposta di successione dovuta su un bene immobile acquisito mortis causa siffatti debiti vengono presi in considerazione. In una situazione identica a quella della ricorrente nella causa principale, connotata dalla presenza di altri quattro eredi e di un bene immobile del valore di NLG 475 000 lasciato in eredità, l'imposta di successione che il coniuge su cui gravano i debiti a titolo di conguaglio dovrebbe pagare verrebbe calcolata su un importo di NLG 95 000, corrispondente ad un quinto del valore di tale bene.

36 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che le norme nazionali che determinano il valore di un bene immobile ai fini del calcolo dell'imposta esigibile in caso di acquisto per successione non solo possono essere idonee a dissuadere dall'acquisto dei beni immobili situati nello Stato membro interessato, ma possono avere parimenti l'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).

37 Relativamente alla materia delle successioni, la giurisprudenza ha confermato che le misure vietate dall'art. 56, n. 1, CE, in quanto restrizioni ai movimenti di capitali, includono quelle che hanno l'effetto di diminuire il valore della successione di un soggetto residente in uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i beni di cui trattasi e che effettua la tassazione sulla successione di detti beni (citate sentenze van Hilten-van der Heijden, punto 44, e Jäger, punto 31).

38 Indubbiamente, in una situazione come quella della causa principale, ai fini dell'applicazione della normativa nazionale il valore imponibile del bene immobile lasciato in eredità resta lo stesso, a prescindere dal fatto che vengano consentite o meno deduzioni volte a tener conto della ripartizione parentale testamentaria. Tuttavia, come la Commissione ha giustamente rilevato, è anche vero che, per quanto attiene al metodo di calcolo impiegato per determinare l'imposta effettivamente dovuta, la normativa olandese opera una distinzione tra le persone che, al momento del decesso, erano residenti e quelle che, in tale momento, non erano residenti nello Stato membro interessato.

39 Infatti, come evidenziato ai punti 34 e 35 della presente sentenza, se un soggetto residente avesse lasciato in eredità a cinque eredi un bene immobile sito nei Paesi Bassi e avesse altresì disposto per testamento una ripartizione parentale, l'onere tributario complessivo connesso a tale bene immobile verrebbe ripartito su tutti gli eredi, mentre, a seguito del decesso di un soggetto non residente, come il marito della ricorrente nella causa principiare, l'onere tributario complessivo grava su di un unico erede. Come ha osservato la Commissione, nel primo caso vi sarebbero più eredi e la somma percepita da ciascuno di essi, considerato il valore del bene immobile interessato, non oltrepasserebbe necessariamente la soglia o le soglie previste per l'applicazione di un'aliquota d'imposta superiore. Per converso, un prelievo effettuato sul valore totale di un bene immobile e posto a carico di un unico erede — sul quale gravino i debiti sorti a titolo di conguaglio in conseguenza di una ripartizione parentale testamentaria — potrebbe condurre o addirittura condurrebbe inevitabilmente all'applicazione di un'aliquota d'imposta superiore.

40 Ne consegue che, in ragione della progressività degli scaglioni fiscali previsti dalla normativa olandese, la quale, come ha sottolineato la Commissione all'udienza, non è di per sé stessa contestabile, una normativa nazionale come quella di cui alla causa

principale potrebbe assoggettare la successione di un soggetto non residente ad un onere tributario totale più elevato.

41 Tale conclusione non può essere rimessa in discussione dall'argomento del governo olandese secondo cui la normativa applicata nei Paesi Bassi non comporterebbe alcuna restrizione, in quanto la disparità di trattamento invocata dalla ricorrente nella causa principale sarebbe effetto della ripartizione della competenza fiscale tra gli Stati membri. Infatti, tale circostanza è irrilevante alla luce dei criteri che discendono dalla giurisprudenza citata ai punti 36 e 37 della presente sentenza. Inoltre, la disparità di trattamento operata all'atto di prendere in considerazione i debiti assunti a titolo di conguaglio deriva dall'applicazione della sola normativa olandese in discorso (v. anche, in tal senso, sentenza Jäger, cit., punto 34).

42 Il governo olandese fa tuttavia valere che i debiti assunti a titolo di conguaglio non vanno considerati come direttamente ricollegati al bene immobile ai sensi delle citate sentenze Gerritse e Barbier. Tali debiti non farebbero parte dell'asse ereditario, ma sarebbero debiti assunti dal coniuge superstite, sorti in un momento successivo al decesso della persona interessata e per effetto del testamento lasciato da quest'ultima. Detti debiti non graverebbero sul bene immobile e i creditori del coniuge superstite, che assume il debito a titolo di conguaglio, non potrebbero far valere alcun diritto reale su tale bene immobile.

43 A questo riguardo occorre ricordare che, nella causa all'origine della citata sentenza Barbier, la questione sollevata concerneva il calcolo dell'imposta esigibile in caso di acquisto per successione di un bene immobile situato in uno Stato membro e la presa in considerazione, ai fini della determinazione del valore di tale bene, dell'obbligo incondizionato che incombeva sul titolare del diritto reale di cedere quest'ultimo ad un terzo, detentore della proprietà economica di detto bene. Tale debito si ricollegava quindi direttamente al bene immobile oggetto della successione.

44 Analogamente, nel contesto degli artt. 49 CE e 50 CE la Corte ha rilevato che una normativa nazionale la quale neghi ai non residenti, in materia d'imposizione fiscale, la detrazione delle spese professionali direttamente collegate all'attività all'origine dei redditi imponibili nello Stato membro interessato, quando invece la riconosce ai residenti, rischia di sfavorire principalmente i cittadini di altri Stati membri ed è contraria ai detti articoli (v., in tale senso, sentenza Gerritse, cit., punti 27 e 28).

45 Tuttavia, nella causa principale, se è vero, come rileva lo stesso giudice del rinvio, che i debiti assunti a titolo di conguaglio sono connessi al bene immobile in parola, dal momento che essi sono sorti per il fatto che detto bene, in forza di una ripartizione parentale testamentaria, è stato acquisito integralmente dalla ricorrente nella causa principale, non è necessario, per concludere per l'esistenza di una restrizione vietata, in via di principio, dall'art. 56, n. 1, CE, valutare se esista un collegamento diretto tra i debiti assunti a titolo di conguaglio e il bene immobile oggetto della successione. Infatti, contrariamente alle cause citate, la presente causa verte sulle conseguenze diverse, per gli eredi, di una normativa nazionale che, nella suddivisione della base d'imposta a seguito di una ripartizione parentale testamentaria, opera una distinzione a seconda che la persona della quale viene aperta la successione risiedesse o meno al momento del decesso nello Stato membro interessato.

46 Nel caso di specie, come risulta dai punti 38-40 della presente sentenza, la restrizione alla libera circolazione dei capitali deriva dal fatto che una normativa nazionale come quella di cui alla causa principale, combinata con l'applicazione di un'aliquota d'imposta progressiva, produce una disparità di trattamento nella ripartizione dell'onere tributario tra i diversi eredi di una persona che, al momento del decesso, era residente e quelli di una persona che, in tale momento, non era residente nello Stato membro interessato.

47 In udienza lo stesso governo olandese ha riconosciuto che, in una situazione come quella della causa principale, il fatto che non vengano presi in considerazione i crediti a titolo di conguaglio rispetto agli altri eredi di siffatta persona non residente potrebbe comportare un maggiore onere tributario, dal momento che l'imposta sui trasferimenti di proprietà viene fatta gravare unicamente sul coniuge superstite.

48 È altresì giocoforza constatare che, in una situazione come quella della causa principale, la restrizione che deriva dal fatto che il coniuge superstite è tenuto a versare un'imposta sui trasferimenti di proprietà in base al valore totale del bene immobile, senza che vengano presi in considerazione i debiti assunti a titolo di conguaglio, viene aggravata ulteriormente dal fatto che, come risulta dal punto 12 della presente sentenza e dalle osservazioni scritte presentate alla Corte dalla Commissione, l'imposta sui trasferimenti di proprietà viene calcolata non solo in funzione del valore dell'acquisizione, ma anche tenendo conto del legame esistente tra il contribuente e il de cuius. Ad avviso della Commissione, lo sgravio applicato in favore dei coniugi superstiti è generalmente ingente, a differenza di quello applicato in favore dei figli.

49 Occorre poi esaminare se la restrizione alla libertà di circolazione dei capitali così constatata possa essere giustificata alla luce delle disposizioni del Trattato.

50 A tal riguardo si deve ricordare 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».

51 Tale disposto dell'art. 58 CE, in quanto deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Pertanto, la disposizione citata 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 è automaticamente compatibile con il Trattato (v. sentenza Jäger, cit., punto 40).

52 Infatti, la deroga prevista dall'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 sui trasferimenti di proprietà dovute in relazione ad un bene immobile sito nel territorio del Regno dei Paesi Bassi 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 (v., in tal senso, sentenza Manninen, cit., punto 29).

53 Si devono 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 come quella di cui alla causa principale, che, ai fini del calcolo dell'imposta di successione, opera una distinzione riguardo alla deducibilità dei debiti assunti a titolo di conguaglio a seconda che la persona della quale viene aperta la successione risiedesse, al momento del decesso, in tale Stato membro ovvero 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).

54 A tal riguardo si deve rilevare che, contrariamente a quanto sostenuto dal governo olandese, la suddetta disparità di trattamento non può essere giustificata adducendo che la stessa attiene a situazioni che non sono oggettivamente paragonabili.

55 Infatti, la situazione degli eredi del de cuius in discussione nella causa principale è paragonabile a quella di qualsivoglia altro erede la cui eredità comprenda un bene immobile situato nei Paesi Bassi e lasciato in eredità da una persona residente in questo stesso Stato al momento del decesso.

56 La normativa olandese, in via di principio, considera sia gli eredi di persone residenti che quelli di persone non residenti al momento del decesso come soggetti passivi ai fini della riscossione delle imposte di successione e/o sui trasferimenti di proprietà relativamente a beni immobili situati nei Paesi Bassi. È solo con riferimento alla deduzione dei debiti assunti a titolo di conguaglio in conseguenza di una ripartizione parentale testamentaria che viene operata una disparità di trattamento tra la successione di persone residenti e quella di persone non residenti.

57 Quando una normativa nazionale pone sullo stesso piano, ai fini della tassazione di un bene immobile acquisito mortis causa e situato nello Stato membro interessato, gli eredi di una persona che, al momento del decesso, aveva la qualità di soggetto residente e quelli di una persona che, in tale momento, aveva la qualità di soggetto non residente, essa non può, salvo creare discriminazioni, trattare detti eredi, nell'ambito della stessa tassazione, in modo diverso relativamente alla deducibilità degli oneri che gravano su tale bene immobile. Trattando in modo identico, salvo che per la deduzione dei debiti, le successioni delle suddette due categorie di persone ai fini delle imposte successorie, il legislatore nazionale ha infatti ammesso che tra le stesse non sussiste, per quanto riguarda le modalità e i presupposti della tassazione in discorso, alcuna differenza di situazione oggettiva che possa giustificare una disparità di trattamento (v., per analogia, nell'ambito 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; nell'ambito della libera circolazione dei capitali e dell'imposta di successione, sentenza in data odierna, causa C-11/07, Eckelkamp e a., Racc. pag. I-6845, punto 63).

58 Infine, quanto alla questione se la restrizione ai movimenti di capitali risultante da una normativa nazionale come quella di cui alla causa principale possa essere oggettivamente giustificata per un motivo imperativo di interesse generale, è giocoforza constatare che, fatti salvi gli argomenti addotti nell'ambito della terza questione pregiudiziale, nessuna giustificazione di questo genere è stata prospettata da parte del governo olandese.

59 Per quanto riguarda la seconda questione, si deve rilevare che la restrizione alla libera circolazione dei capitali risiede nel fatto che la mancata presa in considerazione, in sede di calcolo dell'imposta sui trasferimenti di proprietà, dei debiti assunti a titolo di

conguaglio, combinata al carattere progressivo degli scaglioni tributari previsto dalla normativa nazionale, potrebbe comportare un onere fiscale complessivo più elevato rispetto a quello applicabile in sede di calcolo dell'imposta di successione. Inoltre, il giudice del rinvio formula la suddetta questione riferendosi alle citate sentenze Gerritse e Barbier, le quali, come viene evidenziato al punto 45 della presente sentenza, non sono pertinenti nel caso di specie. Ciò considerato, non occorre risolvere la seconda questione.

60 Alla luce di quanto precede, si deve risolvere la prima questione dichiarando che gli artt. 73 B e 73 D del Trattato devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale come quella di cui alla causa principale, relativa al calcolo delle imposte di successione e sui trasferimenti di proprietà dovute in relazione ad un bene immobile situato in uno Stato membro, la quale non preveda, in sede di calcolo delle suddette imposte, la deducibilità dei debiti sorti a titolo di conguaglio in conseguenza di una ripartizione parentale testamentaria, qualora la persona della quale viene aperta la successione non risiedesse, al momento del decesso, in tale Stato bensì in un altro Stato membro, laddove siffatta deducibilità è invece prevista qualora tale persona risiedesse, in tale momento, nello Stato in cui è situato il bene immobile oggetto della successione, allorché la normativa in parola applica un'aliquota d'imposta progressiva e dal momento che la mancata presa in considerazione di tali debiti, combinata ad una siffatta aliquota progressiva, potrebbe avere per effetto un onere tributario superiore a carico degli eredi cui sia preclusa la suddetta deducibilità.

Sulla terza questione

61 Con tale questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se la soluzione alla prima questione possa risultare diversa qualora lo Stato membro in cui la persona della quale viene aperta la successione risiedeva al momento del decesso conceda, in forza di una normativa vigente nel suo territorio intesa a evitare la doppia imposizione, un credito d'imposta per l'imposta di successione dovuta in un altro Stato membro in relazione a beni situati sul territorio di tale altro Stato.

62 Dalla giurisprudenza della Corte si evince che l'eliminazione delle doppie imposizioni è uno degli obiettivi della Comunità europea la cui realizzazione dipende dagli Stati membri ai sensi dell'art. 293, secondo trattino, CE. In mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione comunitaria dirette ad eliminare le doppie imposizioni, è ancora compito degli Stati membri determinare i criteri d'imposizione sui redditi e sul patrimonio al fine di eliminare, se del caso mediante convenzioni, le doppie imposizioni. In tale contesto gli Stati membri sono liberi, nell'ambito delle convenzioni bilaterali, di stabilire gli elementi di collegamento per la ripartizione della competenza fiscale (v. sentenze 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly, Racc. pag. I-2793, punti 24 e 30; 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 57; 19 gennaio 2006, causa C-265/04, Bouanich, Racc. pag. I-923, punto 49, e Denkavit Internationaal e Denkavit France, cit., punto 43).

63 Per quanto riguarda l'esercizio del potere impositivo così ripartito, gli Stati membri non possono tuttavia esonerarsi dal rispettare le norme comunitarie (citate sentenze Saint-Gobain ZN, punto 58; Bouanich, punto 50, e Denkavit Internationaal e Denkavit France, punto 44).

64 Tuttavia, anche ammettendo che una siffatta convenzione bilaterale tra lo Stato membro in cui la persona della quale viene aperta la successione risiedeva al momento del decesso e lo Stato nel quale è situato il bene immobile oggetto della successione in quest'ultimo Stato possa neutralizzare gli effetti della restrizione alla libera circolazione dei capitali rilevata nell'ambito della soluzione della prima questione, si deve constatare che non esiste una convenzione bilaterale tra il Regno dei Paesi Bassi e la Repubblica italiana in materia di prevenzione della doppia imposizione dell'imposta di successione.

65 Alla luce di ciò, è sufficiente rilevare che lo Stato membro nel quale è situato il bene immobile non può, per giustificare una restrizione alla libera circolazione dei capitali derivante dalla propria 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, come lo Stato membro ove la persona della quale viene aperta la successione risiedeva al momento del decesso, che potrebbe compensare, in tutto o in parte, il pregiudizio subito dagli eredi di quest'ultima a causa della mancata presa

in considerazione nello Stato membro nel quale è situato detto bene immobile, in sede di calcolo dell'imposta sui trasferimenti di proprietà, dei debiti sorti a titolo di conguaglio in seguito ad una ripartizione parentale testamentaria (v., in tal senso, sentenza Eckelkamp e a., cit., punto 68).

66 Infatti, uno Stato membro non può invocare l'esistenza di un vantaggio concesso unilateralmente da un altro Stato membro, nel caso di specie lo Stato membro nel quale la persona interessata risiedeva al momento del decesso, per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato, segnatamente in forza delle disposizioni di quest'ultimo inerenti alla libera circolazione dei capitali (v., in tal senso, sentenza 8 novembre 2007, causa C-379/05, Amurta, Racc. pag. I-9517, punto 78).

67 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la terza questione dichiarando che la soluzione fornita alla prima questione non viene inficiata dalla circostanza che la normativa dello Stato membro in cui la persona della quale viene aperta la successione risiedeva al momento del decesso preveda unilateralmente la possibilità della concessione di un credito d'imposta a fronte dell'imposta di successione dovuta in un altro Stato membro per beni immobili situati in tale altro Stato.

Sulle spese

68 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:

1) **Gli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti, rispettivamente, artt. 56 CE e 58 CE) devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale come quella di cui alla causa principale, relativa al calcolo delle imposte di successione e sui trasferimenti di proprietà dovute in relazione ad un bene immobile situato nel territorio di uno Stato membro, la quale non preveda, in sede di calcolo delle suddette imposte, la deducibilità dei debiti sorti a titolo di conguaglio in conseguenza di una ripartizione parentale testamentaria, qualora la persona della quale viene aperta la successione non risiedesse, al momento del decesso, in tale Stato bensì in un altro Stato membro, laddove siffatta deducibilità è invece prevista qualora tale persona risiedesse, in tale momento, nello Stato in cui è situato il bene immobile oggetto della successione, allorché la normativa in parola applica un'aliquota d'imposta progressiva e dal momento che la mancata presa in considerazione di tali debiti, combinata ad una siffatta aliquota progressiva, potrebbe avere per effetto un onere tributario superiore a carico degli eredi cui sia preclusa la suddetta deducibilità.**

2) **La soluzione fornita alla prima questione non viene inficiata dalla circostanza che la normativa dello Stato membro nel quale la persona la cui successione è aperta risiedeva al momento del decesso preveda unilateralmente la possibilità della concessione di un credito d'imposta in funzione dell'imposta di successione dovuta in un altro Stato membro per i beni immobili situati in tale altro Stato.**

Firme