SENTENZA DELLA CORTE
DEL 3 LUGLIO 1974 [1]

Reiniera Charlotte Brouerius van Nidek contro Ispettore del registro e delle successioni (domanda di pronunzia pregiudiziale proposta dal Gerechtshof s-Gravenhagen)

Causa 7-74

Massime

1. *Comunità europee — Privilegi e immunità — Dipendenti — Pensioni di reversibilità — Imposte nazionali — Esenzione*
   (Protocollo sui privilegi e immunità delle CC.EE., art. 13, 2° comma)

2. *Comunità europee — Privilegi e immunità — Dipendenti — Pensione di reversibilità — Imposte nazionali — Esenzione — Imposta di successione — Esclusione*
   (Protocollo sui privilegi e immunità delle CC.EE., art. 13, 2° comma)

1. L'art. 13, 2° comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee si applica alla pensione di reversibilità spettante, in forza dello statuto del personale delle Comunità, alla vedova di un dipendente.

2. Poiché colpisce una tantum il patrimonio ereditario all'atto della sua trasmissione, l'imposta di successione, nella misura in cui è applicata indiscriminatamente ai superstiti dei dipendenti comunitari come a qualsiasi altro contribuente, non rientra fra le «imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalle Comunità», di cui all'art. 13, 2° comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità.

Nel procedimento 7-74,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dalla corte d'appello dell'Aia, sezione fiscale, nella causa dinanzi ad essa pendente tra:

REINIERA CHARLOTTE BROUERIUS VAN NIDEK, vedova di Eduard Rudolph von Geldern, residente in Hoeilaart (Belgio), Charles Melottestraat 14,

e

1 — Lingua processuale: l'olandese.

ISPETTORE DEL REGISTRO E DELLE SUCCESSIONI di Rijswijk (Paesi Bassi),

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 13, 2° comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, allegato al trattato che istituisce un Consiglio unico ed una Commissione unica delle Comunità europee,

LA CORTE,

composta dai signori: R. Lecourt, presidente; A. M. Donner e M. Sørensen, presidenti di Sezione; R. Monaco, J. Mertens de Wilmars (relatore), P. Pescatore, H. Kutscher, C. Ó Dálaigh e A. J. Mackenzie Stuart, giudici;

avvocato generale: G. Reischl,
cancelliere: A. Van Houtte

ha pronunziato la seguente

SENTENZA

In fatto

Il provvedimento di rinvio e le osservazioni scritte presentate in forza dell'art. 20 dello statuto della Corte di giustizia della Comunità economica europea si possono riassumere come segue:

I — Gli antefatti e il procedimento

La sig.ra Brouerius van Nidek, vedova von Geldern, — ricorrente nella causa principale — percepisce, in seguito alla morte del marito, una pensione superstiti a carico della Commissione delle Comunità europee. La predetta pensione è soggetta all'imposta comunitaria, come previsto dal regolamento del Consiglio 29 febbraio 1968, n. 260 (GU n. L 56, del 4. 3. 1968, pag. 8). La successione del marito si è aperta nei Paesi Bassi ed è disciplinata, anche sotto l'aspetto fiscale, dal diritto olandese. La legge olandese sulle successioni (Successiewet 28 giugno 1956, Staatsblad 362) stabilisce che le pensioni corrisposte in forza d'una convenzione privata vanno incluse nell'asse ereditario per il loro valore capitalizzato. Non così, invece, le pensioni di diritto pubblico e le pensioni private corrisposte in forza d'un regime previdenziale.

La stessa legge prevede d'altra parte, in particolare nelle successioni fra coniugi, un'esenzione dall'imposta fino a concorrenza di 250 000 fiorini. Al fine d'evitare il cumulo di due esenzioni, si deve tuttavia tener conto del valore capitalizzato delle pensioni esenti dall'imposta di successione (pensioni di diritto pubblico e pensioni private corrisposte in forza d'un regime previdenziale) nel determinare l'asse ereditario da cui andrà detratta la franchigia di 250 000 fiorini.

L'ispettore del registro e delle successioni ha applicato la regola testé enunciata alla successione del defunto sig. von Geldern, vale a dire ha incluso il valore capitalizzato della pensione superstiti comunitaria nel calcolo dell'asse ereditario da cui andava detratta la franchigia di 250 000 fiorini.

L'interessata, dopo aver fatto invano opposizione all'accertamento, ha presentato ricorso dinanzi al Gerechtshof (corte d'appello) dell'Aia. Essa sostiene che il comportamento delle autorità fiscali olandesi viola l'art. 13, 2° comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità, a norma del quale i dipendenti delle Comunità «sono esenti da imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalle Comunità». Il Gerechtshof, ritenendo necessaria per la soluzione della vertenza l'interpretazione del suddetto art. 13, 2° comma, ha sottoposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni:

a) Se l'art. 13, 2° comma, del protocollo si applichi anche alla pensione corrisposta dalle Comunità europee alla vedova di un dipendente.

b) In caso affermativo, se fra le imposte da cui detta pensione è esente rientri in linea di principio anche l'imposta di successione.

c) In caso di soluzione affermativa anche di tale questione, se l'esenzione osti del pari a che il valore capitalizzato della pensione venga assoggettato all'imposta, ovvero l'esenzione non riguardi questa imposizione indiretta.

d) Qualora non sia ammessa nemmeno la tassazione del valore capitalizzato della pensione, se l'art. 13, 2° comma, del protocollo osti a che si tenga cionondimeno conto di detto valore nel calcolare la franchigia spettante alla vedova sulla successione — a prescindere dalla pensione esente — come stabilito dall'art. 32, n. 2, della legge olandese sulle successioni.

Il provvedimento di rinvio 30 gennaio 1974 è pervenuto in cancelleria il 31 gennaio 1974.

In forza dell'art. 20 dello statuto della Corte di giustizia della CEE, hanno presentato osservazioni scritte l'ispettore del registro e delle successioni di Rijswijk, il governo dei Paesi Bassi, il Consiglio e la Commissione delle Comunità europee.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di non procedere ad istruttoria.

II — Le osservazioni presentate in forza dell'art. 20 dello statuto della Corte di giustizia della Comunità economica europea

A — *Osservazioni dell'ispettore del registro e delle successioni di Rijswijk*

L'*ispettore del registro e delle successioni* sostiene che l'art. 13, 2° comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità riguarda gli stipendi, salari ed emolumenti vari in quanto elementi costitutivi del reddito (professionale) imponibile, non invece le eredità.

L'art. 13 intende, infatti, evitare discriminazioni risultanti dall'applicazione delle imposte nazionali ai redditi dei dipendenti comunitari e sottoporre, invece, tali redditi ad un'imposta comunitaria. Un' analoga *ratio* non sussiste in relazione alle eredità.

Anche l'interpretazione sistematica dell' art. 13, 2° comma, conduce all'identica

conclusione. Dall'art. 14, si ricava infatti che, salvo deroga espressa, i dipendenti comunitari sono soggetti a tutte le imposte nazionali menzionate nell'articolo stesso. Una deroga espressa è appunto contemplata dall'art. 13 con riguardo a stipendi, salari ed emolumenti versati dalla Comunità. Tuttavia, il 2° comma dell'art. 13 esenta i redditi professionali dei dipendenti comunitari soltanto dalle imposte nazionali corrispondenti all'imposta comunitaria contemplata nel 1° comma. Orbene, non esiste alcuna imposta comunitaria sulle successioni né, d'altra parte, le imposte di successione possono essere considerate, secondo la terminologia corrente, come imposte sugli stipendi, salari ed emolumenti.

Se ne deve perciò concludere che l'imposta di successione olandese si applica alle pensioni superstiti comunitarie, in mancanza di contrarie disposizioni del protocollo sui privilegi e sulle immunità. L'attestato del servizio stipendi, salari ed indennità della Comunità che la pensione controversa è soggetta all'imposta comunitaria è irrilevante. Anche le pensioni olandesi sono soggette all'imposta sui redditi, a parte il fatto che nel presente caso non si discute della tassazione delle pensioni, bensì della loro imputazione nel calcolo dell'imposta di successione.

L'ispettore del registro e delle successioni di Rijswijk propone pertanto che la seconda, la terza e la quarta questione vengano risolte in senso negativo.

B — Osservazioni del governo dei Paesi Bassi

Il *governo dei Paesi Bassi* appoggia la tesi sostenuta dall'ispettore del registro e delle successioni. Esso ritiene che, in considerazione dell'art. 2, lettera b), del regolamento del Consiglio 25 marzo 1969, n. 549 (GU n. L 74, del 27. 3. 1969, pag. 1) secondo cui «fruiscono delle disposizioni dell'art. 13, 2° comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità ... i titolari di pensioni d'invalidità, di anzianità o di reversibilità erogate dalle Comunità», la prima questione vada risolta affermativamente.

L'esenzione contemplata dall'art. 13, 2° comma, non si riferisce tuttavia all'imposta di successione. Il governo olandese si richiama agli argomenti già ricordati, in merito al collegamento fra l'art. 13, 2° comma, da una parte, e gli artt. 13, 1° comma, e 14 dall'altra. Esso sottolinea inoltre le differenti espressioni usate nei testi francese ed inglese all'art. 13, 2° comma «impôts», «taxes» e all'art. 14, 1° comma «droits de succession», «death duties».

Di conseguenza, va risolta in senso negativo anche la terza questione. Occorre però ricordare che nei Paesi Bassi il valore capitalizzato delle pensioni è esente dall'imposta di successione, oppure non è assoggettato alle medesima nemmeno in linea di principio.

Anche la quarta questione richiede una soluzione negativa. Con l'esenzione dall'imposta di successione fino a concorrenza di 250 000 fiorini si intende garantire un equo reddito a coloro che non godono di pensione od hanno una pensione insufficiente. Essa va perciò applicata soltanto in relazione all'imposta di successione su redditi diversi dalle pensioni. Pur ammettendo che l'art. 13, 2° comma, esenti le pensioni dal pagamento dell'imposta di successione, l'imputazione delle medesime nel calcolo della franchigia di 250 000 fiorini rientra nella materia fiscale riservata, in forza dell'art. 14 del protocollo sui privilegi e sulle immunità, al legislatore nazionale.

C — Osservazioni della Commissione

La *Commissione* propone di risolvere in senso positivo la prima questione. Essa cita in proposito l'art. 2 del regolamento n. 549/69, nonché l'art. 2 del regolamento del Consiglio 29 febbraio 1968, n. 260 (GU n. L 56, del 4. 3. 1968, pag. 8) relativo alle condizioni e alle modalità d'applicazione dell'imposta a profitto delle Comunità europee, secondo cui sono

soggetti all'imposta comunitaria i beneficiari di pensioni di invalidità, di anzianità e di reversibilità versate dalle Comunità.

La Commissione ritiene che l'esenzione prevista dall'art. 13, 2° comma, si estenda parimenti all'imposta di successione. In primo luogo, infatti, non vi è alcun motivo d'interpretare restrittivamente la formula generica «imposte nazionali» di cui all'art. 14. In secondo luogo, la Commissione si richiama alla sentenza emanata dalla Corte il 16 dicembre 1960 (causa 6-60, Humblet contro Stato belga, Racc. 1960, pag. 1093) in cui è stato affermato che l'espressione «sono esenti da qualsiasi imposta sugli stipendi» (art. 11, lettera b), del protocollo sui privilegi e sulle immunità della CECA) implica «in modo chiaro e preciso l'esenzione da qualsiasi imposizione fiscale basata sia direttamente che indirettamente sulle retribuzioni esonerate». L'art. 13 del protocollo attuale corrisponde sostanzialmente all'art. 11 del protocollo sulle immunità della CECA interpretato nella sentenza Humblet; di conseguenza, il principio enunciato in quell'occasione dalla Corte si applica ugualmente al caso di specie.

La Commissione cita ancora le sentenze 8 febbraio 1968 (causa 32-67, Van Leeuwen contro Comune di Rotterdam, Racc. 1968, pag. 59) e 25 febbraio 1969 (causa 23-68, Klomp contro Insepctie der Belastingen, Racc. 1969, pag. 43) nelle quali è stato affermato che l'espressione «imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalla Comunità» si riferisce alle imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti «indipendentemente dalla loro forma e dalla loro denominazione». Secondo la menzionata giurisprudenza, l'imposta di successione, in quanto imposta destinata a far fronte agli oneri generali della pubblica amministrazione, rientra nel novero delle imposte nazionali dal cui pagamento è esentata la pensione superstiti.

La Commissione propone quindi di risolvere in senso affermativo anche la seconda questione.

La Commissione esamina poi insieme la terza e la quarta questione che, a suo avviso, riguardano un unico problema: se si debba tener conto del valore capitalizzato della pensione comunitaria, sia per sottoporlo a tassazione, sia per detrarlo dall'ammontare della franchigia che la legge sulle successioni prevede a favore del coniuge superstite.

A parere della Commissione, la controversia in esame è analoga a quella che ha fatto oggetto della causa 6-60, in cui la Corte ha statuito che «il protocollo sui privilegi e le immunità della Comunità europea del carbone e dell'acciaio vieta agli Stati membri di gravare un funzionario della Comunità di qualsiasi imposizione basata, in tutto o in parte, sulla retribuzione corrisposta dalla Comunità al funzionario» e che «il protocollo vieta ugualmente di tener conto della suddetta remunerazione per determinare l'aliquota d'imposta applicabile ad altri redditi del funzionario». Secondo la Commissione, l'esenzione prevista dall'art. 13, 2° comma, che, come tutti gli altri privilegi ed immunità, è concessa, a norma dell'art. 18 del protocollo, nell'esclusivo interesse delle Comunità, si pone due obiettivi:

1. permettere alle Comunità di fissare, nell'esercizio del potere loro attribuito dall'art. 24 del trattato istitutivo di un Consiglio unico e di una Commissione unica, la retribuzione effettiva dei dipendenti;

2. assicurare parità di trattamento ai dipendenti provenienti dai vari Stati membri.

Per risolvere la terza e la quarta questione occorre quindi accertare se l'includere il valore capitalizzato della pensione superstiti nel calcolo dell'imposta di successione sia conciliabile con i principi sovraesposti. Circa il primo punto, si può osservare che l'imputazione della pensione superstiti comunitaria si tradurrebbe in una tassazione indiretta della medesima. Infatti, se la suddetta pensione venisse compresa nel calcolo dell'asse ereditario, ne conseguirebbe un au-

mento dell'imposta di successione; se venisse detratta dalla franchigia di 250 000 fiorini, si giungerebbe ad un risultato analogo, in quanto la parte imponibile dell'eredità aumenterebbe e ricadrebbe sotto un'aliquota più alta.

Circa il secondo punto, il tener conto della pensione superstiti comunitaria nel calcolo delle imposte di successione nazionali comporterebbe ovviamente una disparità di trattamento fra i dipendenti, a seconda dello Stato di provenienza, dato che l'imposta di successione è diversamente disciplinata nei vari paesi. Se le singole legislazioni nazionali potessero tener conto, ciascuna secondo i propri criteri, del valore capitalizzato della pensione superstiti al fine di determinare l'aliquota dell'imposta di successione sui beni non esenti, verrebbe resa illusoria la competenza delle Comunità a fissare l'ammontare effettivo delle pensioni e non vi sarebbe più parità di trattamento fra i dipendenti in relazione alle pensioni.

La Commissione propone pertanto che vengano risolte in senso affermativo anche la terza e la quarta questione.

D — Osservazioni del Consiglio

Il *Consiglio* limita le proprie considerazioni all'esame della prima questione, che propone di risolvere affermativamente.

Esso si richiama, in primo luogo, all'art. 2, lettera b), del già citato regolamento del Consiglio 25 marzo 1969, n. 549. La tesi secondo cui anche le pensioni rientrano nell'esenzione di cui all'art. 13, 2° comma, trova conforto nel capitolo 3 del titolo V dello statuto del personale, dal quale si ricava che la pensione è sostanzialmente un prolungamento dello stipendio sulla base del quale essa viene calcolata, indipendentemente dal totale dei contributi versati.

Il Consiglio osserva poi che l'esenzione prevista dall'art. 13 del protocollo costituisce la contropartita dell'assoggettamento all'imposta comunitaria, previsto dal 1° comma dello stesso articolo. Sotto questo aspetto l'assimilazione, dal punto di vista fiscale, della pensione superstiti agli altri emolumenti comunitari, quali le pensioni d'anzianità o d'invalidità, risulta con chiarezza dall'art. 2 del regolamento del Consiglio 29 febbraio 1968, n. 260 (GU n. L 56, del 4. 3. 1968, pag. 8).

Una soluzione negativa della prima questione non solo implicherebbe l'invalidità parziale del regolamento n. 549/69, ma sarebbe altresì in contrasto col sistema d'assoggettamento all'imposta comunitaria creato dal regolamento n. 260/68.

Il principio dell'uguaglianza dei dipendenti, quale che sia la loro nazionalità o il loro paese d'origine, non si limita alla retribuzione del dipendente medesimo, ma si estende anche alle varie prestazioni sociali connesse al suo impiego. Il fatto che esso valga soltanto per le prestazioni e gli emolumenti dipendenti dall'impiego spiega perché l'art. 14 rinvii per gli altri redditi alla legislazione del paese in cui il dipendente aveva da ultimo il proprio domicilio fiscale. La pensione superstiti, in quanto prestazione connessa all'impiego, beneficia dell'esenzione prevista dall' art. 13, 2° comma.

Nella fase orale del procedimento, la sig.ra R. C. Brouerius van Nidek, con l'avv. S. van den Bergh, del foro di Amsterdam, l'ispettore del registro e delle successioni rappresentato dal sig. A. W. B. M. Hendriks, la Commissione, rappresentata dal sig. Jürgen Utermann, in qualità d'agente, ed il Consiglio, rappresentato dal sig. Gijs Peeters, in qualità d'agente, hanno sviluppato le loro osservazioni all'udienza dell'8 maggio 1974.

L'avvocato generale ha presentato le proprie conclusioni all'udienza dell'11 giugno 1974.

In diritto

1 Con provvedimento 30 gennaio 1974, la corte d'appello dell'Aia ha sottoposto a questa Corte quattro questioni relative all'interpretazione dell'art. 13, 2° capoverso, del protocollo sui privilegi e sulle immunitá delle Comunità europee, allegato al trattato che istituisce un Consiglio unico ed una Commissione unica delle Comunità europee (in prosieguo: «protocollo»).

2 In base a tale norma, i dipendenti delle Comunità «sono esenti da imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalle Comunità».

3 Le questioni proposte mirano ad accertare se ed in qual misura si debba tener conto di tale disposizione per l'applicazione della legge olandese sui diritti di successione (Successiewet) alla pensione di reversibilità spettante alla vedova di un dipendente delle Comunità europee.

4 In primo luogo si chiede se l'art. 13, 2° capoverso, del protocollo si applichi anche alla pensione corrisposta dalle Comunità europee alla vedova di un dipendente.

5/8 Tale pensione costituisce un emolumento versato dalle Comunità e che trova il proprio fondamento diretto e testuale nel regime retributivo dei dipendenti comunitari, di cui è un elemento inseparabile. È a buon diritto, pertanto, che il regolamento (Euratom, CECA, CEE) del Consiglio 25 marzo 1969, n. 549 (GU n. L 74, del 27. 3. 1969), adottato in esecuzione dell'art. 13, 2° capoverso, stabilisce che dell'esenzione prevista da tale norma fruiscono anche i titolari di pensioni di reversibilità. D'altra parte, tali pensioni sono soggette, a vantaggio delle Comunità, ad un'imposta sul reddito. La prima questione va pertanto risolta in senso affermativo.

9 Con la seconda questione si chiede se fra le imposte da cui le pensioni in causa sono esenti, a norma del 2° capoverso dell'art. 13, rientri in linea di principio anche l'imposta di successione.

10/11 Il secondo capoverso dell'art. 13 non può essere dissociato dal primo, il quale stabilisce che «alle condizioni e secondo la procedura stabilita dal Consiglio ... i funzionari e gli altri agenti della Comunità sono soggetti a profitto di queste ultime ad un'imposta sugli stipendi, salari ed emolumenti dalla stessa versati». Coerentemente con tale disposizione, il secondo capoverso esenta le retribuzioni suddette dalle imposte nazionali, di guisa che l'art. 13, nel suo complesso, garantisce una tassazione uniforme per tutti i dipendenti della Comunità, evitando in particolare che, in seguito alla riscossione di imposte nazionali diverse, la loro rimunerazione effettiva vari in ragione della loro nazionalità o domicilio ed altresì che, per effetto di una doppia imposizione, la rimunerazione stessa sia eccessivamente gravata.

12/14 L'esenzione prevista dall'art. 13, 2° capoverso, concerne, pertanto, unicamente le imposte nazionali analoghe a quelle percepite dalla Comunità sulle stesse fonti di reddito. Queste ultime costituiscono imposte periodiche sul reddito, mentre l'imposta di successione colpisce una tantum il patrimonio ereditario all'atto della sua trasmissione. Stando così le cose, l'imposta di successione, nella misura in cui è applicata indiscriminatamente ai superstiti dei dipendenti comunitari come a qualsiasi altro contribuente, non rientra tra le «imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalle Comunità» di cui all'art. 13, 2° capoverso, del protocollo sui privilegi e sulle immunità.

15 La soluzione della seconda questione rende prive di oggetto le rimanenti questioni.

Sulle spese

16/17 Le spese sostenute dal governo olandese, dal Consiglio e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti, il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato nel corso della causa pendente dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi pronunziarsi sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunziandosi sulle questioni sottopostele dalla corte d'appello dell'Aia, con provvedimento 30 gennaio 1974, afferma per diritto:

1° **L'art. 13, 2° capoverso, del protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee si applica alla pensione di reversibilità spettante, in forza dello statuto del personale delle Comunità, alla vedova di un dipendente.**

2° **L'imposta di successione, nella misura in cui è applicata indiscriminatamente ai superstiti dei dipendenti comunitari come a qualsiasi altro contribuente, non rientra fra le «imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti corrisposti dalle Comunità», di cui all'art. 13, 2° capoverso, del protocollo sui privilegi e sulle immunità.**

Lecourt Donner Sørensen Monaco Mertens de Wilmars
Pescatore Kutscher Ó Dálaigh Mackenzie Stuart

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 3 luglio 1974.

Il cancelliere
A. Van Houtte

Il presidente
R. Lecourt

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GERHARD REISCHL DELL'11 GIUGNO 1974 [1]

Signor Presidente,
Signori Giudici,

Con provvedimento 30 gennaio 1974, il tribunale dell'Aia ha deferito alla Corte, in via pregiudiziale, alcune questioni relative all'interpretazione dell'art. 13 del protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee dell'8 aprile 1965.

1 — Traduzione dal tedesco.