

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN MISCHO

presentate il 12 dicembre 2002¹

1. Il Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Corte d'appello di Hertogenbosch, Paesi Bassi) ha sottoposto alla Corte cinque questioni pregiudiziali relative all'imposta di successione di un de cuius non residente.

vante l'art. 67 del Trattato CEE (abrogato dal Trattato di Amsterdam), come attuato dalla direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato³.

I — Ambito normativo

3. Vengono inoltre menzionati gli artt. 6 e 8 A del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 12 CE e 18 CE).

A — Diritto comunitario

2. I fatti di specie si sono svolti prima dell'entrata in vigore del Trattato di Maastricht. Le disposizioni comunitarie applicabili figurano quindi nel Trattato CEE. Più in particolare, per quanto riguarda la libera circolazione delle persone, vengono invocati gli artt. 48 e 52 del Trattato CEE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 39 CE e 43 CE) e la direttiva del Consiglio 28 giugno 1990, 90/364/CEE, relativa al diritto di soggiorno². Per quanto attiene alla libera circolazione dei capitali, è rile-

B — Legislazione nazionale

4. I seguenti elementi risultano dagli atti.

5. In diritto olandese, tutte le successioni sono gravate da un'imposta. L'art. 1, n. 1, della Successiewet del 1956⁴ (legge sulle successioni) distingue a seconda che il

1 — Lingua originale: il francese.

2 — GU L 180, pag. 26.

3 — GU L 178, pag. 5.

4 — Stbl. 1956, pag. 362; in prosieguo: la «SW del 1956».

luogo di residenza del defunto fosse nei Paesi Bassi o all'estero:

II — Fatti e procedimento

- 1) se egli risiedeva nei Paesi Bassi i beni lasciati sono gravati da diritti di successione sul valore di tutti i beni trasmessi;
- 2) nel caso egli non risiedesse nei Paesi Bassi, è riscosso un diritto di trasferimento sul valore delle «proprietà possedute all'interno del paese» (il che, ai fini della fattispecie, include i beni immobili ubicati nei Paesi Bassi), previa eventuale detrazione dei debiti.

6. Tuttavia, in forza dell'art. 13 della Wet op de vermogensbelasting 1964 (Stb. 520) (legge sull'imposta sul patrimonio del 1964)⁵, come interpretata dai giudici olandesi, nell'ambito della valutazione della successione di un de cuius non residente, è consentita la detrazione, per stabilire la base imponibile, soltanto di quei debiti che sono garantiti da ipoteca gravante su un bene immobile ubicato nei Paesi Bassi. Più in particolare, questa disposizione si applica qualora il de cuius avesse ceduto, prima del decesso, l'interesse economico relativo a tale bene, con un accordo d'acquisto/vendita, ad un'altra persona giuridica. Contrariamente all'erede di un de cuius residente, l'erede di un defunto non residente deve dichiarare il valore pieno di questo bene immobile nonostante un terzo sia titolare della sua proprietà economica.

7. Il signor Barbier, cittadino olandese nato nel 1941, è deceduto il 24 agosto 1993 in Belgio, sua ultima residenza. Lasciava come successori sua moglie ed il suo unico figlio (in prosieguo definiti congiuntamente come: gli «eredi»).

8. Il signor Barbier aveva acquistato durante il periodo 1970-1988, anni in cui aveva risieduto in Belgio, alcuni beni immobili nei Paesi Bassi dai quali riscuoteva affitti. La maggior parte dei beni immobili era destinata a fini commerciali come negozi, depositi o caffè.

9. Nel 1988 il signor Barbier aveva effettuato una serie di operazioni di vendita con cui aveva ceduto la maggior parte dei beni immobili a società private olandesi da lui controllate.

10. All'atto della vendita degli immobili situati nei Paesi Bassi, l'imposta di registro del 6 % era stata evitata omettendo la trascrizione nei registri a ciò previsti, limitandosi ad una vendita della cosiddetta proprietà «economica» degli immobili. Il signor Barbier aveva assunto l'obbligo di cedere i beni venduti (vale a dire, il diritto reale) e, prima di tale cessione, aveva rinunciato a qualsiasi diritto in materia. Questo obbligo non era tuttavia garantito da un'ipoteca.

⁵ — Stbl. 1964, pag. 520; in prosieguo: la «WB del 1964».

11. Dopo il decesso del signor Barbier il suo notaio dichiarava, ai fini del diritto di trasferimento, il valore di tre altri immobili detenuti in piena proprietà, previa detrazione dei debiti ipotecari assunti per il loro acquisto. Detta dichiarazione non includeva il valore dei beni immobili la cui proprietà economica era stata ceduta alle società private.

12. Tuttavia il capo dell'unità Particulieren/Ondernemingen buitenland del rijksbelastingdienst (in prosieguo: l'«ispettore») aggiungeva alla successione dichiarata il valore di tutti gli immobili di cui il signor Barbier deteneva la proprietà giuridica. Operando in tal modo egli non considerava alcuna detrazione relativa all'obbligo di cessione.

13. Gli eredi interponevano appello contro il provvedimento dell'ispettore dinanzi al Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, chiedendo che l'imposta fosse ridotta a zero a motivo del fatto che l'ispettore non aveva ammesso una detrazione relativa all'obbligo di cessione. Il Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ha sottoposto alla Corte le cinque questioni pregiudiziali seguenti:

«1) Se per l'accesso al diritto comunitario si richieda ancora l'esistenza di un'attività economica transfrontaliera.

2) Se il diritto comunitario osti a che uno Stato membro (lo Stato di ubicazione dei beni) prelevi, in caso di acquisizione per successione di un bene immobile che si trova in tale Stato, un'imposta sul valore di detto bene immobile autorizzando la detrazione del valore dell'obbligo di cessione del bene immobile se il de cuius, all'epoca del decesso, risiedeva in detto Stato di ubicazione dei beni, ma non se risiedeva allora in un altro Stato membro (Stato di residenza).

3) Se per la soluzione della seconda questione rilevi il fatto che, all'epoca in cui ha acquistato detto bene immobile, il de cuius non risiedesse più nello Stato di ubicazione dei beni.

4) Se per la soluzione della seconda questione rilevi la ripartizione del capitale del de cuius fra lo Stato di ubicazione, il suo Stato di residenza ed eventuali altri Stati.

5) In caso affermativo, in quale Stato si debba considerare che il capitale è investito nel caso di un credito in conto corrente nei confronti di una società privata di cui al punto 2.4».

III — Analisi

cuius aveva acquistato dal Belgio beni immobili ubicati nei Paesi Bassi.

A — Sulla prima questione pregiudiziale

14. Il giudice del rinvio ritiene di trovarsi di fronte a diverse questioni di diritto comunitario. Supponendo che l'esistenza o meno di un'attività economica transfrontaliera sia ancora rilevante, tenuto conto dell'adozione della direttiva sul diritto di soggiorno⁶ e delle disposizioni del Trattato di Maastricht in materia di cittadinanza europea, occorrerebbe stabilire quale libertà fondamentale venga pregiudicata nel caso di specie.

15. A questo riguardo, secondo il giudice del rinvio, non è possibile affermare che la questione verta sulla circolazione delle persone, poiché né il de cuius né i suoi eredi avevano subito ostacoli quanto alla loro scelta di residenza o di stabilimento. Infatti, essi risiedevano già in Belgio quando il de cuius aveva acquistato il primo degli immobili.

16. Per contro, il Gerechtshof ritiene che si configuri una circolazione transfrontaliera di capitali a partire dal 1970, data del trasferimento del de cuius dai Paesi Bassi in Belgio. Infatti, a partire da quella data il de

17. Tuttavia il governo dei Paesi Bassi sostiene che la prima questione è irrilevante. A questo proposito esso rammenta che l'art. 18 CE non è applicabile *ratione temporis* e che la direttiva 90/364 mira, tra l'altro, ad armonizzare le disposizioni nazionali relative al soggiorno dei cittadini degli Stati membri in uno Stato membro diverso dal loro. Ora, nel caso di specie le disposizioni della SW del 1956 in questione nel procedimento principale non sarebbero assolutamente in relazione con le condizioni di ingresso e di soggiorno nel territorio di un altro Stato membro e non avrebbero affatto limitato od ostacolato il diritto della famiglia Barbier di stabilirsi in uno Stato diverso dai Paesi Bassi.

18. Per quanto attiene alle disposizioni relative alla libera circolazione dei capitali, neanche esse sarebbero applicabili. Infatti nel caso di specie non si configurerebbe un'attività economica transfrontaliera ostacolata dal diritto tributario olandese. Quindi né l'acquisto dei beni immobili ubicati nei Paesi Bassi da parte del de cuius che risiedeva in Belgio, né il trasferimento della proprietà economica, ai fini del quale il de cuius sarebbe stato trattato come se fosse residente nei Paesi Bassi, sarebbero stati ostacolati.

19. Per contro, l'acquisizione di immobili per successione non costituirebbe un'attività economica. Lo stesso dicasi se si

6 — Si suppone che il giudice del rinvio si riferisca alla direttiva del Consiglio 28 giugno 1990, 90/364/CEE, relativa al diritto di soggiorno (GU L 180, pag. 26).

investisse in proprietà esclusivamente giuridiche senza detenere la proprietà economica. A questo proposito il governo dei Paesi Bassi sottolinea che il *de cuius* avrebbe optato per le operazioni sopra descritte per motivi fiscali. Pertanto non sarebbe necessaria alcuna tutela del Trattato.

20. I ricorrenti nel procedimento principale fanno invece valere che nel caso di specie verrebbero pregiudicate sia la libera circolazione delle persone che la libera circolazione dei capitali. A questo riguardo rinviavano in particolare alle sentenze Baars⁷ e Verkooijen⁸. Essi ritengono che nella sentenza Baars la Corte abbia implicitamente considerato che non esiste condizione di attività economica transfrontaliera o che una siffatta attività esiste allorché come nella fattispecie, si tratti di investimenti transfrontalieri in beni immobili per mezzo di una società, investimenti che generano redditi di interessi transfrontalieri (equiparabili, nel merito, ai dividendi transfrontalieri della citata causa Verkooijen).

21. Quali conclusioni si devono trarre da questi diversi argomenti?

22. Condivido la tesi sostenuta dal governo dei Paesi Bassi riguardo all'inapplicabilità *ratione temporis* dell'art. 8A del Trattato. Infatti, come rammenta detto governo, è

d'uopo valutare la situazione alla luce del diritto comunitario in vigore all'epoca dei fatti di specie. Orbene, il Trattato di Maastricht non era ancora entrato in vigore al momento del decesso del signor Barber.

23. Quanto alla direttiva 90/364, ritengo che essa sia parimenti irrilevante anche se non per gli stessi motivi dedotti dal governo dei Paesi Bassi. Detta direttiva, fondata sull'art. 235 del Trattato CE, impone infatti agli Stati membri di accordare, a certe condizioni, il diritto di soggiorno ai cittadini degli altri Stati membri che non beneficino di questo diritto «in virtù di altre disposizioni del diritto comunitario». Quest'ultima espressione riguarda sostanzialmente le disposizioni relative alla libera circolazione dei lavoratori e quelle in materia di libertà di stabilimento.

24. Non si può escludere che il diritto di soggiorno del signor Barbier sia stato in realtà fondato su questa direttiva e che lo stesso valga per quanto riguarda i suoi eredi, ma, a quanto consta, tali diritti di soggiorno in Belgio non sono mai stati contestati.

25. Il problema che si pone nel caso di specie ha natura diversa. Si tratta di stabilire se i successori del signor Barbier possano dedurre dalle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento e da quelle relative alla libera circolazione dei capitali, nonché far valere nei confronti

7 — Sentenza 13 aprile 2000, causa C-251/98 (Racc. pag. I-2787).

8 — Sentenza 6 giugno 2000, causa C-35/98 (Racc. pag. I-4071).

delle autorità olandesi, il diritto di non subire un'imposta di trasferimento diversa dall'imposta sulle successioni cui sarebbero assoggettati se il de cuius avesse sempre risieduto nei Paesi Bassi.

26. Infatti è pacifico che l'amministrazione tributaria olandese riserva un trattamento diverso, riguardo ai diritti di successione o alle imposte analoghe, ai beni immobili situati nei Paesi Bassi, a seconda che il defunto risiedesse o meno nei Paesi Bassi al momento del decesso.

27. Ne deriva che sulla successione del signor Barbier incide il fatto che egli fosse residente in Belgio. Orbene, emerge inoltre dall'ordinanza di rinvio che, dopo aver lasciato i Paesi Bassi per trasferirsi in Belgio, il signor Barbier aveva proseguito la sua attività di direttore di una società stabilita nei Paesi Bassi. Per contro, l'ordinanza non indica se il de cuius avesse in seguito interrotto la propria attività.

28. Nella fattispecie occorre quindi applicare la giurisprudenza della Corte, secondo cui «la portata dell'art. 52 del Trattato non può essere definita in modo da escludere dai vantaggi del diritto comunitario i cittadini di un determinato Stato membro, qualora questi, per il loro comportamento, si trovino, rispetto al loro Stato di origine, in una situazione analoga a quella di tutti

gli altri soggetti che fruiscono dei diritti e delle libertà garantiti dal Trattato»⁹.

29. Inoltre, è d'uopo sottolineare che le disposizioni olandesi controverse sono atte a pregiudicare la libertà di un operatore economico di stabilirsi in un altro Stato membro, anche se, come evidenziano il giudice del rinvio ed il governo dei Paesi Bassi, esse non pregiudicano direttamente il diritto di ingresso o di soggiorno in un altro Stato membro. Infatti un siffatto operatore che possiede beni immobili nei Paesi Bassi, o intende acquistarne, può essere dissuaso dall'esercitare il suo diritto alla libera circolazione in quanto si espone ad un trattamento fiscale sfavorevole della sua successione.

30. Vero è che, per definitionem, gli effetti prodotti dall'esercizio di una libertà di circolazione relativi ai diritti di successione non riguardano più direttamente l'interessato. Tuttavia, come osserva giustamente la Commissione, essi sono atti a costituire un ostacolo all'esercizio delle suddette libertà. A questo riguardo è d'uopo sottolineare che tali effetti formano parte delle considerazioni che ogni interessato deve necessariamente tenere in conto al momento di decidere di esercitare o meno detta libertà di circolazione.

⁹ — V., in tal senso, sentenze 7 febbraio 1979, causa 115/78, Knoors (Racc. pag. 399, punto 24); 3 ottobre 1990, causa C-61/89, Bouchoucha (Racc. pag. I-3551, punto 13); 31 marzo 1993, causa C-19/92, Kraus (Racc. pag. I-1663, punto 15); 23 febbraio 1994, causa C-419/92, Scholz (Racc. pag. I-505), e 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher (Racc. pag. I-3089, punto 32).

31. Del resto, ciò vale sia per la libera circolazione delle persone che per la libera circolazione dei capitali, che ritengo, condividendo il parere della Commissione, sia parimenti in causa nella fattispecie.

32. Infatti la Commissione rinvia giustamente alla direttiva 88/361, applicabile all'epoca dei fatti di specie e che dà attuazione all'art. 67 del Trattato relativo alla libera circolazione dei capitali. Ne deriva che essa si applica agli investimenti immobiliari effettuati sul territorio nazionale da non residenti. Ora, gli acquisti di immobili nei Paesi Bassi effettuati dal signor Barbier dal suo domicilio in Belgio, come risulta dall'ordinanza di rinvio, rientrano senza dubbio in questa categoria.

33. A questo riguardo occorre osservare che tale qualificazione è puramente oggettiva e non ha alcun elemento in comune con le motivazioni fornite dall'autore dei movimenti in questione. L'eventuale motivo fiscale addotto dal governo dei Paesi Bassi non è quindi atto a privare l'operazione del suo carattere di movimento di capitali ai sensi del diritto comunitario.

34. D'altro canto, è legittimo chiedersi se sia in parte contraddittorio l'argomento dedotto dal governo dei Paesi Bassi, il quale, da un lato, afferma che le transazioni aventi per oggetto la sola proprietà giuri-

dica non riguardano una realtà economica e, dall'altro, nel caso di specie pretende di tassare il detentore della proprietà giuridica come se fosse il proprietario economico.

35. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere la prima questione come segue:

- l'art. 1 della direttiva 88/361 dev'essere interpretato nel senso che in circostanze come quelle della controversia principale, relativa alla successione di un residente in uno Stato membro diverso dai Paesi Bassi che aveva acquistato un bene immobile situato in detto Stato membro, la questione verte sulla libertà sancita da detta disposizione;
- gli artt. 48 e 52 del Trattato devono essere interpretati nel senso che in circostanze come quelle della controversia principale, relativa alla successione di un residente olandese che aveva trasferito la sua residenza in un altro Stato membro, pur proseguendo la sua attività professionale nei Paesi Bassi, e che aveva acquistato in seguito un bene immobile situato nei Paesi Bassi, la questione verte sulla libertà sancita da dette disposizioni.

B — *Sulla seconda questione*

36. Con detta questione il giudice del rinvio chiede se il diritto comunitario osti a che la successione di un de cuius non residente sia tassata con modalità diverse rispetto a quella di un de cuius residente.

37. Il governo dei Paesi Bassi non contesta l'esistenza di una disparità di trattamento fondata sul solo criterio della residenza. Esso ammette infatti che, se il de cuius fosse stato residente nei Paesi Bassi, sarebbe possibile detrarre l'obbligo di cessione, mentre non si può procedere alla detrazione nel caso di un de cuius che ha risieduto in un altro Stato membro.

38. Tuttavia sostiene che nel caso di specie non si configura una disparità di trattamento tra situazioni identiche. Infatti, a suo parere, la situazione di un de cuius che ha risieduto nei Paesi Bassi non sarebbe equiparabile a quella di un de cuius che ha risieduto in un altro Stato membro.

39. A questo riguardo occorrerebbe applicare il principio generale di diritto tributario internazionale relativo alla ripartizione del potere impositivo tra Stati, in forza del quale le obbligazioni reali incomberebbero allo Stato di ubicazione del bene e quelle

personali, come l'obbligo di cessione controverso, sarebbero di competenza dello Stato di residenza.

40. Tenuto conto di tale principio, la situazione di un de cuius che ha risieduto nei Paesi Bassi sarebbe diversa da quella di un de cuius che ha risieduto in un altro Stato membro. Nel primo caso la situazione patrimoniale complessiva, comprese le obbligazioni personali, sarebbe di competenza dei Paesi Bassi in quanto Stato di ubicazione del bene e di residenza dell'interessato.

41. Per contro, nel secondo caso i Paesi Bassi, Stato di ubicazione del bene, sarebbero competenti solo per le obbligazioni reali, mentre lo Stato di residenza sarebbe competente per l'imposizione relativa alle obbligazioni personali.

42. Si noti che il giudice del rinvio contesta l'esistenza di questo principio di ripartizione della competenza impositiva.

43. Inoltre è d'uopo sottolineare che le categorie del diritto nazionale, quali la separazione tra obbligazioni reali e personali, o gli asseriti principi di diritto tributario internazionale non sono atti a giustificare una violazione del diritto comunitario.

44. Vero è che, in teoria, il successore di un de cuius cui la legislazione olandese non è favorevole potrebbe ottenere un «beneficio compensativo» in forza della legislazione del suo Stato di residenza, supponendo, ovviamente, che quest'ultimo applichi gli stessi criteri di ripartizione della competenza impositiva dei Paesi Bassi.

45. Tuttavia è giocoforza constatare che il diritto olandese non tiene conto del trattamento applicato dallo Stato membro di residenza. Ora, ipotizzando che questo Stato non prenda in considerazione il pieno valore delle obbligazioni personali in questione e che non esista quindi alcun «beneficio compensativo» di questo tipo, il successore di un de cuius che ha risieduto in detto Stato si trova in una situazione analoga a quella del successore di un de cuius che ha risieduto nei Paesi Bassi, il quale parimenti non può far sì che le sue obbligazioni personali siano di competenza delle autorità di un altro Stato membro. Pertanto, in tale caso, non si vede perché gli si debba riservare un trattamento diverso rispetto al successore del de cuius che ha risieduto nei Paesi Bassi.

46. Quindi, contrariamente a quanto afferma il governo dei Paesi Bassi, si può configurare una disparità di trattamento di situazioni identiche. La legge olandese presuppone la possibilità per il soggetto passivo di operare una detrazione in un altro Stato membro senza alcuna certezza quanto all'esistenza di tale possibilità e senza conferire al soggetto in questione il diritto di dimostrare che essa non sussiste. Ciò è ancora più grave se si considera che, come detto, sussistono dubbi, come quelli

espressi dal giudice del rinvio, sul carattere universale del principio di ripartizione della competenza impositiva applicato dalle autorità olandesi.

47. Quindi si può quanto meno muovere al diritto nazionale in questione esattamente la stessa critica che la Corte ha formulato nei confronti della legislazione tedesca nella sentenza Schumacker¹⁰, vale a dire quella relativa all'esclusione della possibilità che un'autorità fiscale prenda in considerazione, ai fini dell'imposta in questione, l'intera situazione personale del soggetto passivo, a differenza di quanto avviene nella normativa tedesca in discussione nella sentenza Gschwind¹¹, anch'essa citata dal governo dei Paesi Bassi.

48. Ritengo che un secondo argomento corrobori in maniera ancor più decisiva la tesi sostenuta dal governo dei Paesi Bassi.

49. Occorre infatti sottolineare che il criterio di distinzione su cui si basano i Paesi Bassi non ha alcun nesso con la realtà patrimoniale ed equivale a trattare in maniera radicalmente diversa situazioni economiche analoghe.

10 — Sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93 (Racc. pag. I-225).

11 — Sentenza 14 settembre 1999, causa C-391/97 (Racc. pag. I-5451).

50. Infatti, in un caso come quello di specie, il diritto olandese consente agli eredi del *de cuius* residente di essere assoggettati ad imposta conformemente alla realtà patrimoniale, vale a dire che il bene gravato da un obbligo di cessione è escluso dalla successione. Per contro, gli eredi del *de cuius* non residente, che si trovano esattamente nella stessa situazione patrimoniale rispetto al bene in questione, sono tassati come se tale bene fosse rimasto di piena proprietà del *de cuius*.

51. Dinanzi a questa identità di situazioni patrimoniali, non si può attribuire carattere decisivo alla natura reale o personale delle obbligazioni di cui è in discussione la detraibilità. Ciò che conta infatti è che situazioni patrimoniali identiche, vale a dire l'esistenza di beni gravati da un obbligo di cessione, ricevano un pari trattamento e che il loro rispettivo trattamento non dipenda esclusivamente dal luogo di residenza del *de cuius*.

52. Ciò vale a maggior ragione, nel caso di specie, in cui l'obbligo personale in questione, vale a dire quello di cedere la proprietà economica del bene gravato da imposta, è strettamente connesso al bene di cui è causa ed ha un impatto decisivo sul valore che esso riveste per gli eredi. Tale legame è tanto stretto quanto lo è nel caso di un'obbligazione reale gravante sul bene e non vi è quindi motivo di negare la detrazione delle obbligazioni personali dal momento che quella delle obbligazioni reali è ammessa.

53. Inoltre si deve constatare che in ogni caso, contrariamente a quanto affermato dal governo dei Paesi Bassi, la sua tesi non è affatto suffragata dalla giurisprudenza.

54. A tale proposito esso insiste sul fatto che dalla sentenza Gilly¹² emerge che uno Stato membro può legittimamente definire i criteri d'imposizione che applica e può, in questo ambito, ispirarsi al modello elaborato dall'OCSE. Esso può inoltre tener conto del luogo in cui è situato un bene immobile.

55. Tuttavia la Corte ha sempre messo in evidenza che nell'esercizio di questa competenza, gli Stati membri non possono esonerarsi dal rispettare gli obblighi loro imposti dal diritto comunitario¹³.

56. Il governo dei Paesi Bassi invoca inoltre la giurisprudenza secondo cui la situazione dei contribuenti residenti non è, in linea di principio, equiparabile a quella dei non residenti¹⁴. Tuttavia è giocoforza sottolineare che questa considerazione non ha impedito alla Corte di constatare, in molti

12 — Sentenza 12 maggio 1998, causa C-336/96 (Racc. pag. I-2793).

13 — V., ad esempio, sentenza 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN (Racc. pag. I-6161, punto 58).

14 — V. sentenza Schumacker, citata.

casi, che i residenti e i non residenti si trovavano in una situazione equiparabile rispetto alle norme nazionali in questione.

57. In particolare, conformemente ad una giurisprudenza costante, qualora uno Stato membro ponga sullo stesso piano, ai fini di una data tassazione, i residenti e i non residenti, deve fare altrettanto per quanto riguarda le detrazioni relative allo stesso tributo¹⁵.

58. Infatti, trattando in modo identico le due categorie di soggetti ai fini della tassazione, il legislatore di detto Stato membro ha ammesso che non vi è tra residenti e non residenti, per quanto riguarda le modalità ed i presupposti dell'imposta, alcuna obiettiva differenza atta a giustificare una disparità di trattamento.

59. A tale proposito, il governo dei Paesi Bassi afferma che, in forza del principio di territorialità, la successione di una persona che ha risieduto nei Paesi Bassi ha per oggetto il suo intero patrimonio, mentre l'obbligo gravante sugli eredi di una persona che ha risieduto in un altro Stato membro è circoscritto agli elementi del patrimonio ubicati nei Paesi Bassi.

60. Resta il fatto che, ai fini dei diritti di successione sui beni immobili situati nei Paesi Bassi, le autorità olandesi considerano i residenti e i non residenti come soggetti d'imposta allo stesso titolo. Pertanto, nell'ambito di questa imposta, esse non potrebbero rifiutare ai non residenti detrazioni concesse ai residenti.

61. Sotto questo profilo, la situazione presenta una forte analogia con la sentenza Saint-Gobain ZN, citata, in cui il governo tedesco faceva valere che le società stabilite in Germania erano soggette ad un'imposta sul loro intero patrimonio, mentre alle società stabilite in un altro Stato membro incombeva solo un obbligo fiscale limitato al loro patrimonio ubicato in Germania. Questa considerazione non ha impedito alla Corte di ritenere che le due categorie si trovassero, ai fini dei tributi controversi, in una situazione equiparabile.

62. Emerge quindi chiaramente una disparità di trattamento in base alla residenza, criterio atto a sfavorire i cittadini degli altri Stati membri. Il governo dei Paesi Bassi non adduce alcuna giustificazione convincente per tale discriminazione.

63. Il governo dei Paesi Bassi pone sì l'accento sulle riforme legislative, adottate nel 2000, ossia sette anni dopo il decesso del signor Barbier, in virtù delle quali una controversia come quella in esame attual-

15 — V, sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia (Racc. pag. 273), e Saint-Gobain ZN, citata.

mente non potrebbe più verificarsi. Tuttavia, dato che le dette disposizioni non sarebbero applicabili nella causa principale e poiché la Corte non è chiamata a pronunciarsi su di esse, non occorre esprimersi su questo punto.

64. Il governo dei Paesi Bassi fa inoltre valere che il nesso tra la disparità di trattamento relativa alla successione e le operazioni finanziarie effettuate dal de cuius sarebbe così remoto da non potersi dichiarare l'esistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali. Tuttavia è giocoforza constatare che ciò non esclude che si configuri un trattamento sfavorevole, dalle conseguenze significative, unicamente in base al criterio della residenza.

65. Emerge poi dall'ordinanza di rinvio che l'amministrazione tributaria, convenuta nel procedimento principale, ha fatto valere altri argomenti su questo punto, argomenti che la Commissione analizza.

66. È stato così osservato che, in caso di detrazione del valore dell'obbligo di cessione, non si percepirebbe alcun diritto né per il trasferimento iniziale né al decesso. Condivido nondimeno il parere della Commissione, secondo cui i diritti di trasferimento e i diritti di successione costituiscono imposizioni tra cui non esiste alcun nesso.

67. Inoltre lo stesso problema relativo al mancato pagamento di diritti si porrebbe nel caso di un de cuius che ha risieduto nei Paesi Bassi, il quale abbia effettuato gli stessi trasferimenti di proprietà economica senza accensione d'ipoteca del signor Barbier.

68. Infine l'argomento è ancor meno ammissibile se si considera che all'udienza gli eredi hanno potuto far valere, senza essere contraddetti su tale punto, che i diritti di trasferimento sarebbero esigibili alla data in cui la proprietà giuridica viene effettivamente trasferita.

69. Il giudice del rinvio rileva che l'amministrazione tributaria convenuta nel procedimento principale ha parimenti fatto valere che, dal punto di vista del controllo, è legittimo prendere in considerazione solo il trasferimento della proprietà giuridica e tralasciare convenzioni obbligatorie che prevedono un obbligo di cessione di questa proprietà.

70. Condivido, anche a questo proposito, il punto di vista della Commissione, secondo cui non si capisce perché tale problema di controllo sarebbe diverso a seconda del luogo di residenza del de cuius. Ora, nel caso in cui tale luogo fosse nei Paesi Bassi, le autorità competenti si accontenterebbero delle convenzioni obbligatorie.

71. Dalle considerazioni che precedono discende che il diritto nazionale controverso opera una discriminazione indiretta analoga ad una discriminazione in base alla cittadinanza e che non è possibile individuare ragioni imperative atte a giustificarla.

72. Nemmeno il richiamo all'art. 73 D del Trattato CE (divenuto art. 58 CE) offre alcun sostegno alla tesi del governo dei Paesi Bassi. Infatti tale disposizione non soltanto non era in vigore all'epoca dei fatti, come rammenta del resto lo stesso governo dei Paesi Bassi, ma stabilisce inoltre espressamente ch'essa non può costituire un mezzo di discriminazione arbitraria¹⁶.

73. Di conseguenza è d'uopo rispondere al giudice del rinvio che il Trattato osta all'applicazione della normativa nazionale controversa.

C — Sulla terza questione

74. Con detta questione il giudice del rinvio chiede alla Corte se per la soluzione

della seconda questione sia rilevante il fatto che, all'epoca in cui ha acquistato il bene immobile di cui trattasi, il de cuius non risiedesse più nello Stato di ubicazione.

75. Secondo il governo dei Paesi Bassi, la sola parte ad aver presentato osservazioni da esaminare specificamente nell'ambito di detta questione, non occorre distinguere tra le due situazioni. Infatti l'imposta controversa non riguarderebbe l'acquisto del bene in sé, ma la successione. Solo nel caso in cui il de cuius risiedesse al di fuori dei Paesi Bassi al momento del decesso e, a tale data, le proprietà economiche e giuridiche fossero scisse, potrebbe configurarsi una disparità di trattamento.

76. A mio parere, dalla soluzione del secondo quesito emerge chiaramente che ai fini di tale questione è irrilevante stabilire se, al momento dell'acquisto del bene immobile da assoggettare ad imposta, il de cuius risiedesse nello Stato di ubicazione. Infatti la disparità di trattamento non dipende da questa circostanza, ma, e condivido su questo punto le osservazioni presentate dal governo dei Paesi Bassi, unicamente dal luogo di residenza del de cuius alla data del decesso. Inoltre, e soprattutto, l'assenza di giustificazione della disparità di trattamento non è neanche legata al luogo di residenza del de cuius al momento dell'acquisto del bene.

77. Infatti il ragionamento svolto in precedenza in merito alla seconda questione

¹⁶ — V., nello stesso senso, sentenza Verkooijen, citata.

pregiudiziale, da cui emerge l'esistenza di una disparità di trattamento priva di giustificazione oggettiva, è valido a prescindere dal luogo di residenza del de cuius al momento dell'acquisto del bene immobile di cui trattasi.

78. Se l'individuazione del luogo di residenza del de cuius al momento dell'acquisto dell'immobile è irrilevante nel contesto della seconda questione sottoposta dal giudice del rinvio, occorre tuttavia osservare che non vale esattamente lo stesso per quanto riguarda la prima questione.

80. Tuttavia, dalle mie osservazioni relative alla prima questione emerge che, in un caso del genere, le disposizioni in materia di libera circolazione delle persone continuerebbero ad essere applicabili.

81. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere la terza questione pregiudiziale affermando che, ai fini della soluzione della seconda questione, non rileva il fatto che il de cuius, all'epoca in cui ha acquistato detto bene immobile, non risiedesse più nello Stato di ubicazione dei beni.

D — Sulla quarta questione

79. Ritengo infatti che dalle mie osservazioni relative alla detta questione discenda che, nel caso in cui l'imposta controversa riguardi un immobile acquistato dal de cuius quando risiedeva ancora nei Paesi Bassi, ipotesi che non mi sembra verificarsi nel caso di specie, in quanto l'ordinanza di rinvio si riferisce solo a beni acquistati dopo il trasferimento del signor Barbier, non si configurerebbe a priori una misura che pregiudica la libera circolazione dei capitali, poiché in questo caso l'acquisto del bene non avrebbe potuto essere accompagnato da un movimento di capitali ai sensi della direttiva 88/361. Non è neppure dimostrata l'esistenza del benché minimo ostacolo al percepimento di redditi provenienti dal bene in questione.

82. Con detta questione il giudice del rinvio chiede se ai fini della soluzione della seconda questione pregiudiziale rilevi la ripartizione del capitale del de cuius fra lo Stato di residenza, lo Stato di ubicazione ed eventuali altri Stati membri.

83. Il governo dei Paesi Bassi ritiene che si debba rispondere in senso affermativo, poiché il criterio è che, nel caso in cui il patrimonio del de cuius si trovasse esclusivamente o quasi esclusivamente in uno Stato diverso dallo Stato di residenza, al

momento dell'imposizione lo Stato di ubicazione deve prendere in considerazione, tra l'altro, le obbligazioni personali. È interessante osservare che dal fascicolo non emerge che la normativa nazionale applicabile nella controversia principale preveda un siffatto criterio.

fronti dei residenti di un altro Stato membro adducendo la necessità di compensare un vantaggio di cui essi beneficiano in tale Stato¹⁷.

87. Pertanto, la quarta questione va risolta negativamente.

84. Ad ogni modo non condivido la tesi del governo dei Paesi Bassi. Infatti l'elemento decisivo nella fattispecie è il parallelismo che deve sussistere tra l'assoggettamento all'imposta e il beneficio delle possibilità di detrazione. Poiché gli immobili appartenenti ai non residenti possono essere gravati dalle stesse imposte che vengono riscosse su quelli appartenenti ai residenti, i non residenti devono parimenti beneficiare, come detto, delle detrazioni di cui godono i residenti.

E — *Sulla quinta questione*

88. Secondo una giurisprudenza costante, spetta al giudice del rinvio valutare la necessità e la rilevanza delle questioni deferite alla Corte¹⁸. Orbene, esso ha sottoposto la quinta questione solo nell'ipotesi di una soluzione affermativa della questione precedente.

85. Pertanto non vi è motivo di operare distinzioni sulla base della ripartizione del patrimonio dei non residenti, negando la detrazione a taluni di loro mentre tutti i residenti possono beneficiarne.

89. Da quanto precede deriva che quest'ipotesi non si verifica nel caso di specie. Pertanto non occorre risolvere detta questione.

86. Il fatto che taluni non residenti possano eventualmente beneficiare di detrazioni nello Stato di residenza non inficia questa conclusione. Infatti, dalla giurisprudenza emerge che uno Stato non può giustificare un trattamento discriminatorio nei con-

17 — Sentenza 26 ottobre 1999, causa C-294/97, Eurowings Luftverkehr (Racc. pag. I-7447, punto 44 ed i riferimenti ivi citati).

18 — V. ad esempio, sentenza 26 novembre 1998, causa C-7/97, Bronner (Racc. pag. I-7791, punto 16).

V — Conclusione

90. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere le questioni sottopostele dal *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* come segue:

Sulla prima questione

«L'art. 1 della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato, dev'essere interpretato nel senso che in circostanze come quelle della controversia principale, relativa alla successione di un residente in uno Stato membro diverso dai Paesi Bassi che aveva acquistato un bene immobile situato in detto Stato membro, la questione verte sulla libertà sancita da detta disposizione;

gli artt. 48 e 52 del Trattato CEE (divenuti artt. 48 e 52 del Trattato CE, a loro volta divenuti, in seguito a modifica, artt. 39 CE e 43 CE) devono essere interpretati nel senso che in circostanze come quelle della controversia principale, relativa alla successione di un residente olandese che aveva trasferito la sua residenza in un altro Stato membro proseguendo la sua attività professionale nei Paesi Bassi e che aveva acquistato in seguito un bene immobile situato nei Paesi Bassi, la questione verte sulla libertà sancita da dette disposizioni».

Sulla seconda questione

«Il diritto comunitario osta a che uno Stato membro (lo Stato di ubicazione dei beni) riscuota, in caso di acquisizione per successione di un bene immobile che si

trova in tale Stato, un'imposta sul valore di detto bene immobile autorizzando la detrazione del valore dell'obbligo di cessione del bene immobile se il de cuius, all'epoca del decesso, risiedeva in detto Stato di ubicazione dei beni e non in un altro Stato membro (Stato di residenza)».

Sulla terza questione

«Ai fini della soluzione della seconda questione è irrilevante il fatto che, all'epoca in cui ha acquistato detto bene immobile, il de cuius non risiedesse più nello Stato di ubicazione dello stesso».

Sulla quarta questione

«Ai fini della soluzione della seconda questione è irrilevante la ripartizione del capitale del de cuius fra lo Stato di ubicazione, lo Stato di residenza ed eventuali altri Stati».

Sulla quinta questione

«Non occorre risolvere la quinta questione».