



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

26 maggio 2016*

«Inadempimento di uno Stato — Fiscalità — Libera circolazione dei capitali — Articolo 63 TFUE — Articolo 40 dell'Accordo SEE — Imposta di successione — Normativa di uno Stato membro che subordina l'esenzione dall'imposta di successione relativa alla residenza principale alla condizione che l'erede risieda in modo permanente in tale Stato membro — Restrizione — Giustificazione»

Nella causa C-244/15,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'articolo 258 TFUE, proposto il 27 maggio 2015,

Commissione europea, rappresentata da D. Triantafyllou e W. Roels, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Repubblica ellenica, rappresentata da M. Tassopoulou e V. Karrá, in qualità di agenti,

convenuta,

LA CORTE (Settima Sezione),

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

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il greco.

Sentenza

- 1 Con il suo ricorso, la Commissione europea chiede alla Corte di constatare che la Repubblica ellenica, adottando e mantenendo in vigore una normativa che prevede l'esenzione dall'imposta di successione relativa alla residenza principale, discriminatoria in quanto si applica esclusivamente ai cittadini dell'Unione europea residenti in Grecia, non ha adempiuto gli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 63 TFUE e dell'articolo 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l'«Accordo SEE»).

Contesto normativo

Diritto greco

- 2 L'articolo 26 A del Codice relativo alla tassazione delle successioni, intitolato «Esenzione della residenza principale», così prevede al suo punto 1:

«La residenza o il terreno ottenuti per via di successione dal coniuge o dal figlio del defunto, in proprietà piena o pro indiviso, sono esenti dall'imposta di successione nei limiti in cui l'erede o il legatario o il coniuge degli stessi o uno dei loro figli minori non hanno un diritto di proprietà piena, di usufrutto o di abitazione in una residenza o in una parte di residenza sufficiente alle esigenze di alloggio della loro famiglia, né diritto alla piena proprietà su un terreno edificabile o su una parte di terreno corrispondente alla superficie di un immobile sufficiente alle loro esigenze di alloggio e che si trova in un comune di popolazione superiore ai 3000 abitanti. Le esigenze di alloggio sono considerate soddisfatte se la superficie totale dei beni immobili summenzionati e degli altri beni immobili facenti parte dell'asse ereditario rappresenta 70 m², aumentati di 20 m² per ciascuno dei primi due figli e di 25 m² per il terzo e per ciascuno dei figli successivi di cui il beneficiario ha la tutela. I beneficiari dell'esenzione sono i greci e i cittadini degli Stati membri dell'Unione europea. I beneficiari devono risiedere permanentemente in Grecia».

La fase precontenziosa

- 3 In seguito a scambi infruttuosi tra la Commissione e la Repubblica ellenica nell'ambito del sistema «EU Pilot», la Commissione ha inviato, il 25 gennaio 2013, una lettera di diffida a tale Stato membro, nella quale segnalava un'eventuale incompatibilità dell'articolo 26 A, punto 1, del Codice relativo alla tassazione delle successioni con l'articolo 63 TFUE e con l'articolo 40 dell'Accordo SEE.
- 4 Nella sua risposta del 26 marzo 2013, la Repubblica ellenica ha affermato che la disposizione nazionale di cui trattasi era compatibile con gli articoli menzionati dalla Commissione.
- 5 Non soddisfatta di tale risposta, la Commissione ha emesso, il 21 novembre 2013, un parere motivato, al quale la Repubblica ellenica ha risposto il 21 marzo 2014, confermando la compatibilità di detta disposizione con il diritto dell'Unione e rinviando alla posizione espressa nella sua risposta alla lettera di diffida della Commissione.
- 6 Alla luce di quanto precede, la Commissione ha deciso di proporre il presente ricorso.

Sul ricorso

Argomenti delle parti

- 7 La Commissione asserisce che l'articolo 26 A, punto 1, del Codice relativo alla tassazione delle successioni è in contrasto con la libera circolazione dei capitali, come garantita dall'articolo 63 TFUE e dall'articolo 40 dell'Accordo SEE.
- 8 Tale istituzione fa osservare, anzitutto, che, secondo la disposizione controversa, due categorie distinte di cittadini degli Stati membri dell'Unione e degli altri Stati parti dell'Accordo SEE non possono beneficiare dell'esenzione dall'imposta di successione relativa alla residenza principale, cioè i cittadini degli Stati membri dell'Unione che non risiedono permanentemente in Grecia e i cittadini degli altri Stati parti dell'Accordo SEE, indipendentemente dal loro luogo di residenza. Ne consegue che, secondo la Commissione, il valore di un bene immobile situato in Grecia e acquisito per via ereditaria dai suddetti cittadini degli Stati membri dell'Unione o degli altri Stati parti dell'Accordo SEE è ridotto, dato che gli eredi interessati sopportano un'imposta più elevata. Alla luce della costante giurisprudenza della Corte, secondo cui le successioni costituiscono movimenti di capitali e le misure che riducono il valore della successione di un residente in uno Stato membro diverso da quello in cui i beni in parola si trovano sono considerate restrizioni vietate ai movimenti di capitali, tale disposizione configurerebbe una restrizione di tal genere.
- 9 La Commissione sostiene poi che i coniugi e i figli del *de cuius*, che non dispongono di un altro bene immobile si trovano in una situazione obiettivamente paragonabile, siano essi residenti o non residenti. Essa si riferisce alla sentenza del 22 aprile 2010, *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216, punto 36), in cui la Corte ha dichiarato che non sussiste alcuna differenza obiettiva che giustifichi una disparità di trattamento in materia fiscale tra i residenti e i non residenti, in quanto l'importo dell'imposta relativa alle donazioni è calcolato in funzione del valore del bene immobile e del vincolo familiare esistente tra il donatore e il donatario, laddove nessuno di questi due criteri dipende dal luogo di residenza del donatore o del donatario. Del pari, secondo la Commissione, l'imposta di successione prevista dalla normativa ellenica di cui trattasi è basata sul valore dell'immobile oggetto di successione, sul vincolo familiare esistente tra il *de cuius* e gli eredi e sulla circostanza che gli eredi dispongano o meno di un altro bene immobile, mentre non occorre considerare se il bene di cui trattasi sia o divenga effettivamente la residenza principale degli eredi.
- 10 Pertanto, la disposizione controversa favorisce, secondo la Commissione, esclusivamente gli eredi già residenti in Grecia, vuoi nel bene immobile oggetto di successione, vuoi altrove in tale Stato membro e gli stessi sono generalmente cittadini greci. Tale disposizione svantaggia quegli eredi che non risiedono in tale Stato membro, che sono generalmente stranieri oppure cittadini greci che hanno esercitato la libertà fondamentali previste dal Trattato FUE, lavorando, studiando oppure risiedendo all'estero.
- 11 In risposta agli argomenti fatti valere dalla Repubblica ellenica, secondo cui la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sarebbero paragonabili riguardo alle esigenze degli interessati sotto il profilo dell'alloggio in Grecia, la Commissione afferma che tali argomenti sono basati sull'erronea premessa secondo cui i residenti greci sono generalmente privi di alloggio mentre i non residenti non lo sono.
- 12 Infine, riguardo alla giustificazione della restrizione alla libera circolazione dei capitali invocata dalla Repubblica ellenica, la Commissione considera che l'esenzione dall'imposta di successione in parola costituisce semplicemente un'«agevolazione generica», che non si giustifica con motivi di politica dell'alloggio o di politica sociale, in quanto non è subordinata all'occupazione da parte degli eredi dell'immobile ricevuto in eredità.

- 13 La Repubblica ellenica contesta la fondatezza degli argomenti sviluppati dalla Commissione e conclude per la compatibilità della disposizione controversa con il principio della libera circolazione dei capitali.
- 14 Tale Stato membro sostiene, preliminarmente, che i cittadini degli altri Stati parti dell'Accordo SEE non sono esclusi dall'applicazione dell'articolo 26 A, punto 1, del Codice relativo alla tassazione delle successioni. Essi non vi comparirebbero a causa di un errore che lo stesso si impegnerebbe a rettificare, poiché non esisterebbe alcun motivo per escluderli o riservare loro un trattamento diverso rispetto ai cittadini degli Stati membri dell'Unione.
- 15 In primo luogo, la Repubblica ellenica sostiene che la disposizione controversa non costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali.
- 16 Facendo osservare, al riguardo, che l'articolo 26 A, punto 1, del Codice relativo alla tassazione delle successioni riguarda una modalità di disciplina delle successioni assai particolare ed un'esenzione molto limitata e specifica dall'imposta di successione, la Repubblica ellenica afferma, in sostanza, che la successione ottenuta dai legittimari in applicazione della legge non implica, in assenza di una libertà di designare gli eredi e, di conseguenza, indipendentemente dalla volontà del de cuius e del successore, un movimento di capitali. Essa ritiene, infatti, che la nozione di libera circolazione dei capitali si riferisca alla facoltà di investire piuttosto che alla trasmissione mortis causa del patrimonio ai familiari del de cuius, come disciplinata dalla legge.
- 17 La Repubblica ellenica sostiene, al riguardo, che, se gli eredi legittimari non risiedono permanentemente in Grecia, nessun altro potrà beneficiare dell'esenzione dall'imposta di successione e che il sistema fiscale ellenico contempla aliquote uniche, che si applicano sia ai cittadini nazionali sia a quelli degli altri Stati membri, di modo che non esisterebbe alcuna discriminazione nel calcolo dell'imposta di successione né nell'importo dell'esenzione in parola. Essa aggiunge che il pagamento dell'imposta di successione senza applicazione dell'esenzione rappresenta non una «sovraimposizione», bensì un'imposizione ordinaria; che, per beneficiare di tale esenzione, i cittadini nazionali e i cittadini degli altri Stati membri dell'Unione devono soddisfare le stesse condizioni e che il fatto di non concedere esenzioni agli eredi non residenti non è idoneo a dissuadere una persona dall'investire in un bene immobile situato in Grecia.
- 18 In secondo luogo, la Repubblica ellenica sottolinea, visti l'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE e la giurisprudenza della Corte in materia di imposte dirette, segnatamente, le sentenze del 6 giugno 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punto 43), del 7 settembre 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punti 28 e 29), nonché del 25 ottobre 2012, Commissione/Belgio (C-387/11, EU:C:2012:670, punto 45), che, riguardo all'esenzione dall'imposta di successione relativa al bene immobile considerato residenza principale, la situazione degli eredi residenti permanentemente in Grecia non è oggettivamente paragonabile a quella degli eredi che non risiedono permanentemente in tale Stato membro. Infatti, mentre gli eredi residenti non disporrebbero di un bene immobile adeguato in Grecia e avrebbero determinate esigenze in materia di alloggio in tale Stato membro che il bene immobile acquisito per via ereditaria potrebbe soddisfare o integrare, gli eredi non residenti disporrebbero, in via generale, di una residenza principale all'estero e non farebbero affidamento su un immobile ottenuto per via di successione e situato in Grecia per poter trovare alloggio.
- 19 Secondo la Repubblica ellenica, la Commissione, ritenendo che la situazione dei residenti e quella dei non residenti siano paragonabili, non considera gli obiettivi perseguiti dall'esenzione di cui trattasi. Quest'ultima riguarderebbe in modo esclusivo l'acquisto, da parte di chi vi risiede permanentemente, di una residenza principale in Grecia, per via di successione. Le persone che non risiedono in tale Stato membro e che ereditano un immobile in esso situato, lo occuperebbero per periodi limitati oppure lo utilizzerebbero per scopi diversi da quello abitativo. La Commissione non terrebbe conto nemmeno della circostanza secondo cui è praticamente impossibile controllare un immobile situato all'estero. Di conseguenza, il non residente che eredita un immobile sito in Grecia si troverebbe in una situazione più vantaggiosa di quella del residente.

- 20 In terzo luogo, la Repubblica ellenica afferma che un'eventuale restrizione alla libera circolazione dei capitali è giustificata da motivi imperativi di interesse generale, di natura sociale e finanziaria.
- 21 Pertanto, con l'esenzione speciale e limitata dall'imposta di successione relativa alla residenza principale, prevista all'articolo 26 A, punto 1, del Codice relativo alla tassazione delle successioni e concessa nell'ambito della politica sociale attuata dallo Stato, il legislatore avrebbe voluto aiutare i familiari del defunto che non dispongono di un bene immobile adeguato in Grecia, Stato in cui risiedono permanentemente nel momento in cui sorge l'obbligazione tributaria, ad acquisire, in detto Stato membro, tale bene come residenza principale, concedendo loro uno sgravio tributario. Si tratterebbe, di conseguenza, di un vantaggio sociale, accordato in funzione del vincolo esistente con la società ellenica e del grado di integrazione nella stessa.
- 22 Detto articolo 26 A, punto 1, non imporrebbe all'erede beneficiario dell'esenzione in parola l'obbligo di utilizzare l'immobile ottenuto in eredità come residenza principale, sebbene ciò sia quanto accade generalmente, dato che da un lato tale obbligo costituirebbe una restrizione sproporzionata alla libertà del beneficiario, in contrasto con la Costituzione ellenica, e, dall'altro, il legislatore avrebbe preferito adottare un approccio realistico, prendendo in considerazione gli eventuali cambiamenti della situazione professionale o familiare dell'erede.
- 23 Un'eventuale restrizione alla libera circolazione dei capitali sarebbe parimenti giustificata da un secondo motivo imperativo di interesse generale, diretto a evitare la contrazione del gettito fiscale, in quanto l'estensione dell'esenzione dall'imposta di successione ai fini dell'acquisizione di una residenza principale ai non residenti avrebbe come conseguenza inevitabile detta riduzione e snaturerebbe l'obiettivo in vista del quale tale esenzione è stata istituita.
- 24 Infine, la Repubblica ellenica sostiene che l'articolo 26 A, punto 1, del Codice relativo alla tassazione delle successioni non eccede quanto necessario per conservare la ripartizione equilibrata della competenza tributaria tra gli Stati membri e per prevenire eventuali sovrapposizioni aventi esclusivamente lo scopo di ottenere la concessione di un vantaggio fiscale ingiustificato.

Giudizio della Corte

Sulla libertà in esame

- 25 Va ricordato che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, l'imposta riscossa sulle successioni, consistenti nella trasmissione ad una o a più persone del patrimonio lasciato da una persona defunta, rientra nelle disposizioni del Trattato FUE relative ai movimenti di capitali, eccettuati i casi in cui gli elementi costitutivi della successione si trovino all'interno di un solo Stato membro (sentenze del 23 febbraio 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, punto 42; del 17 gennaio 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punto 25; del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 20, e del 3 settembre 2014, Commissione/Spagna, C-127/12, non pubblicata, EU:C:2014:2130, punto 53, nonché giurisprudenza ivi citata).
- 26 Nella specie, l'articolo 26 A, punto 1, del Codice relativo alla tassazione delle successioni prevede l'esenzione dall'imposta di successione relativa a un bene immobile ottenuto per via ereditaria dal coniuge o dal figlio del de cuius, se questi ultimi sono Greci o cittadini di un altro Stato membro dell'Unione e permanentemente residenti in Grecia.
- 27 Tale disposizione è relativa all'imposta sulle successioni, riguarda situazioni in cui tutti gli elementi costitutivi non si trovano all'interno di un solo Stato membro e attiene, conseguentemente, alla libera circolazione dei capitali.

Sull'esistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali

- 28 Da consolidata giurisprudenza della Corte risulta che le misure vietate dall'articolo 63 TFUE, in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, comprendono, in caso di successioni, quelle che hanno l'effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i beni di cui trattasi e che effettua la tassazione sulla successione di detti beni (v., in particolare, sentenze dell'11 dicembre 2003, *Barbier*, C-364/01, EU:C:2003:665, punto 62, nonché del 17 ottobre 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 Infatti, la normativa di uno Stato membro, che fa dipendere l'applicazione di un'esenzione dall'imposta di successione dal luogo di residenza del de cuius o del beneficiario al momento del decesso, qualora comporti che le successioni che coinvolgono soggetti non residenti siano assoggettate ad un onere fiscale maggiore di quelle che coinvolgono soltanto soggetti residenti, configura una restrizione alla libera circolazione dei capitali (v., in tal senso, sentenze del 17 ottobre 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, punti 25 e 26, nonché del 3 settembre 2014, *Commissione/Spagna*, C-127/12, non pubblicata, EU:C:2014:2130, punto 58).
- 30 Nella fattispecie, l'articolo 26 A, punto 1, del Codice relativo alla tassazione delle successioni esenta dall'imposta di successione relativa a una residenza o a un fondo, a concorrenza di un determinato importo, il coniuge o il figlio del de cuius, qualora questi ultimi non dispongano del diritto di proprietà piena o di usufrutto o di abitazione su un altro bene immobile sufficiente alle esigenze di alloggio della loro famiglia, siano cittadini di uno Stato membro dell'Unione e risiedano permanentemente in Grecia.
- 31 Detta disposizione ha l'effetto di diminuire il valore della successione dell'erede che soddisfa tutte le condizioni richieste, salvo quella relativa all'obbligo di risiedere permanentemente in Grecia; infatti essa priva l'interessato dell'esenzione dall'imposta di successione e comporta quindi che quest'ultimo sia assoggettato a un onere tributario maggiore di quello sopportato dall'erede residente permanentemente in Grecia.
- 32 Una tale normativa costituisce dunque una restrizione alla libera circolazione dei capitali, vietata, in linea di principio, dall'articolo 63 TFUE.

Sulle giustificazioni di una restrizione alla libera circolazione dei capitali

- 33 Per quanto riguarda un'eventuale giustificazione della restrizione alla libera circolazione dei capitali basata sull'articolo 65 TFUE, va ricordato che, in forza del paragrafo 1, lettera a), di detto articolo 65, «le disposizioni dell'articolo 63 [TFUE] non pregiudicano 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».
- 34 Tale disposizione, nella misura in cui deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Pertanto, essa non può essere interpretata nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato membro in cui investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato FUE. Infatti, tale deroga è essa stessa precisata dall'articolo 65, paragrafo 3, TFUE, in cui si prevede che le disposizioni nazionali di cui all'articolo 65, paragrafo 1, TFUE «non possono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 63 [TFUE]». Occorre pertanto distinguere i trattamenti differenziati consentiti a norma dell'articolo 65 TFUE dalle discriminazioni arbitrarie vietate in forza del paragrafo 3 di tale articolo (sentenza del 3 settembre 2014, *Commissione/Spagna*, C-127/12, non pubblicata, EU:C:2014:2130, punti da 71 a 73).

- 35 A tal riguardo, risulta dalla giurisprudenza della Corte che, affinché una normativa tributaria nazionale che, ai fini del calcolo dell'imposta di successione, opera una differenza di trattamento tra residenti e non residenti possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato FUE relative alla libera circolazione dei capitali, è necessario che tale differenza di trattamento riguardi situazioni che non sono oggettivamente paragonabili oppure che essa sia giustificata da un motivo imperativo di interesse generale. La misura nazionale deve essere idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non eccedere quanto necessario per il suo raggiungimento (v., in tal senso, sentenze del 17 ottobre 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 44 e giurisprudenza ivi citata; del 3 aprile 2014, *Commissione/Spagna*, C-428/12, non pubblicata, EU:C:2014:218, punto 34, nonché del 4 settembre 2014, *Commissione/Germania*, C-211/13, non pubblicata, EU:C:2014:2148, punto 47). Inoltre, una normativa nazionale è idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo invocato solo se effettivamente risponde all'intento di raggiungerlo in maniera coerente e sistematica (sentenza del 4 settembre 2014, *API e a.*, da C-184/13 a C-187/13, C-194/13, C-195/13 e C-208/13, EU:C:2014:2147, punto 53 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 Riguardo, in primo luogo, alla paragonabilità delle situazioni in parola, va ricordato che, qualora una normativa nazionale ponga sullo stesso piano, ai fini dell'imposizione di un bene immobile acquisito per via ereditaria e sito nello Stato membro interessato, gli eredi non residenti e gli eredi residenti, essa non può, senza violare quanto prescritto dal diritto dell'Unione, trattare tali eredi in modo diverso nell'ambito della stessa imposta, per quanto concerne l'applicazione di un'esenzione dall'imposta di successione relativa a detto bene immobile. Trattando in modo identico, salvo riguardo all'esenzione idonea a beneficiare all'erede, le successioni aperte a vantaggio di queste due categorie di persone, il legislatore nazionale ammette infatti che tra queste ultime non esiste, rispetto alle modalità e alle condizioni di riscossione dell'imposta di successione, alcuna differenza di situazione oggettiva che possa giustificare una differenza di trattamento (v., in tal senso, sentenza del 17 ottobre 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Al riguardo, la Repubblica ellenica afferma, invocando gli argomenti esposti ai punti 18 e 19 della presente sentenza, che esiste una differenza oggettiva tra la situazione degli eredi che risiedono permanentemente in Grecia e quella degli eredi che non soddisfano tale condizione, con riferimento all'esenzione dall'imposta di successione relativa alla residenza principale. Tuttavia, tale Stato membro indica che il sistema tributario ellenico comporta aliquote uniche, in quanto si applica sia ai cittadini nazionali sia a quelli degli altri Stati membri riguardo all'importo dell'imposta di successione relativa a un immobile sito in Grecia. La normativa controversa opera soltanto con riferimento all'esenzione dall'imposta di successione relativa alla residenza principale una differenza di trattamento tra le successioni riguardanti un erede che risiede permanentemente in Grecia e quelle riguardanti un non residente.
- 38 Ne consegue che la situazione di un erede residente permanentemente in Grecia e quella di un erede non residente sono paragonabili ai fini della concessione dell'esenzione dall'imposta di successione di cui trattasi.
- 39 Occorre, pertanto, esaminare, in secondo luogo, se la normativa controversa possa essere oggettivamente giustificata da un motivo imperativo di interesse generale.
- 40 Va constatato, anzitutto, che, contrariamente ai requisiti derivanti dalla giurisprudenza citata al punto 35 della presente sentenza, l'articolo 26 A, punto 1, del Codice relativo alla tassazione delle successioni non è idoneo a consentire il raggiungimento coerente e sistematico dell'obiettivo di interesse generale di ordine sociale invocato dalla Repubblica ellenica, consistente nel rispondere alle esigenze di alloggio in Grecia, poiché l'esenzione prevista in tale disposizione non è soggetta all'obbligo per l'erede di stabilire la residenza principale nell'immobile oggetto di successione e neppure a quello di occuparlo.

- 41 In assenza di un obbligo siffatto, è privo di rilievo l'argomento della Repubblica ellenica secondo cui gli eredi che non risiedono in tale Stato membro occuperebbero l'immobile acquisito per via ereditaria soltanto per periodi limitati o lo utilizzerebbero per scopi diversi da quello abitativo. Non convince neppure l'argomento secondo cui la disposizione in parola sarebbe intesa a far dipendere la concessione di detta esenzione dal collegamento che l'erede conserva con la società ellenica e dal suo grado di integrazione in essa, in quanto l'erede che non risiede permanentemente in Grecia al momento dell'apertura della successione e che non possiede immobili può, altrettanto che l'erede che risiede in tale Stato membro, mantenere uno stretto collegamento con la società ellenica e voler acquistare, in tale Stato, l'immobile oggetto di successione, per stabilirvi la propria residenza principale.
- 42 Al riguardo, devono del pari essere esclusi gli argomenti della Repubblica ellenica esposti ai punti 19 e 22 della presente sentenza. Infatti, va ricordato che le giustificazioni che possono essere adottate da uno Stato membro devono essere corredate di prove adeguate o di un'analisi dell'idoneità e della proporzionalità della misura restrittiva adottata da tale Stato, nonché degli elementi specifici che consentono di suffragare il suo argomento (sentenza del 21 gennaio 2016, Commissione/Cipro, C-515/14, EU:C:2016:30, punto 54 e giurisprudenza ivi citata). Orbene, la Repubblica ellenica non ha corroborato gli argomenti che ha invocato, allo stesso modo in cui non ha neppure dimostrato che sarebbe impossibile verificare che l'erede non residente soddisfi le condizioni per beneficiare dell'esenzione in parola.
- 43 In contrasto con quanto affermato dalla Repubblica ellenica, poi, la normativa nazionale controversa non può essere giustificata con la necessità di prevenire la contrazione del gettito fiscale che si verificherebbe, secondo detto Stato membro, qualora l'esenzione dall'imposta di successione di cui trattasi fosse estesa ai non residenti. Infatti, risulta da costante giurisprudenza che una necessità siffatta non compare né tra gli obiettivi esposti all'articolo 65 TFUE, né tra i motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una restrizione ad una libertà sancita dal Trattato FUE (v., in particolare, sentenze del 7 settembre 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punto 49; del 27 gennaio 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punto 46, e del 10 febbraio 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, punto 31).
- 44 Infine, la Repubblica ellenica non ha affatto dimostrato che l'esclusione degli eredi non residenti permanentemente in Grecia dal beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 26 A, punto 1, del Codice relativo alla tassazione delle successioni risulta dalla ripartizione delle competenze tributarie tra gli Stati membri ed è necessaria per evitare abusi.
- 45 Ne consegue che la Repubblica ellenica non ha invocato dinanzi alla Corte alcun motivo imperativo di interesse generale idoneo a giustificare, nella specie, una restrizione alla libera circolazione dei capitali, ai sensi dell'articolo 63 TFUE.

Sull'inadempimento dell'articolo 40 dell'Accordo SEE

- 46 Con riferimento al pregiudizio arrecato dalla normativa controversa a quanto disposto dall'articolo 40 dell'Accordo SEE, invocato dalla Commissione, la Repubblica ellenica asserisce che i cittadini degli altri Stati parti dell'Accordo SEE sono stati omessi nell'articolo 26 A, punto 1, del Codice relativo alla tassazione delle successioni, a causa di un errore che essa si impegna a correggere.
- 47 A tale riguardo, è sufficiente ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, l'esistenza di un inadempimento deve essere valutata in relazione alla situazione dello Stato membro quale si presentava alla scadenza del termine stabilito nel parere motivato e che la Corte non può tenere conto dei mutamenti successivi (v., in particolare, sentenze del 4 settembre 2014, Commissione/Grecia,

C-351/13, non pubblicata, EU:C:2014:2150, punto 20; del 5 febbraio 2015, Commissione/Belgio, C-317/14, EU:C:2015:63, punto 34, e del 14 gennaio 2016, Commissione/Grecia, C-66/15, non pubblicata, EU:C:2016:5, punto 36).

- 48 Indipendentemente da tale omissione, occorre rilevare che, nella misura in cui le disposizioni contenute nell'articolo 40 dell'accordo SEE rivestono la stessa portata giuridica delle disposizioni, sostanzialmente identiche, dell'articolo 63 TFUE, l'insieme delle considerazioni che precedono, relative all'esistenza di una restrizione sulla base dell'articolo 63 TFUE, può, in circostanze come quelle del presente ricorso, essere trasposto mutatis mutandis all'articolo 40 suddetto (v., per analogia, sentenza del 1° dicembre 2011, Commissione/Belgio, C-250/08, EU:C:2011:793, punto 83 e giurisprudenza ivi citata).
- 49 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, il ricorso della Commissione deve essere ritenuto fondato.
- 50 Di conseguenza, va constatato che la Repubblica ellenica, adottando e mantenendo in vigore una normativa che prevede un'esenzione dall'imposta di successione relativa alla residenza principale, applicabile esclusivamente ai cittadini degli Stati membri dell'Unione residenti in Grecia, non ha adempiuto agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 63 TFUE e dell'articolo 40 dell'Accordo SEE.

Sulle spese

- 51 Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, la parte soccombente è condannata alle spese, se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, la Repubblica ellenica, rimasta soccombente, va condannata alle spese.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara e statuisce:

- 1) La Repubblica ellenica, adottando e mantenendo in vigore una normativa che prevede un'esenzione dall'imposta di successione relativa alla residenza principale, applicabile esclusivamente ai cittadini degli Stati membri dell'Unione europea residenti in Grecia, non ha adempiuto agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 63 TFUE e dell'articolo 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo del 2 maggio 1992.**
- 2) La Repubblica ellenica è condannata alle spese.**

Firme