

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

11 dicembre 2003 *

Nel procedimento C-364/01,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Paesi Bassi) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Eredi del sig. H. Barbier

e

Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

domanda vertente sull'interpretazione degli 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), 67 del Trattato CEE (divenuto art. 67 del Trattato CE, abrogato dal Trattato di Amsterdam), 6 e 8 A del Trattato CE

* Lingua processuale: l'olandese.

(divenuti, in seguito a modifica, artt. 12 CE e 18 CE), nonché delle disposizioni delle direttive del Consiglio 28 giugno 1990, 90/364/CEE, relativa al diritto di soggiorno (GU L 180, pag. 26), e 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato (GU L 178, pag. 5),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. P. Jann, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, e dai sigg. D.A.O. Edward (relatore) e A. La Pergola, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mischo

cancelliere: sig. H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per gli eredi del signor Barbier, dal sig. P. Kavelaars, consulente fiscale;

— per il governo dei Paesi Bassi, dalla sig.ra H.G. Sevenster, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e H.M.H. Speyart, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali degli eredi del signor Barbier, rappresentati dal sig. P. Kavelaars, del governo dei Paesi Bassi, rappresentato dalla sig.ra C. Wissels, in qualità di agente, nonché della Commissione, rappresentata dai sigg. R. Lyal e H.M.H. Speyart, all'udienza del 24 ottobre 2002,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 dicembre 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- ¹ Con ordinanza 5 settembre 2001, pervenuta alla Corte il 24 settembre seguente, il Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ha sottoposto, a norma dell'art. 234 CE, cinque questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli 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), 67 del Trattato CEE (divenuto art. 67 del Trattato CE, abrogato dal Trattato di Amsterdam), 6 e 8 A del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 12 CE e 18 CE), nonché delle disposizioni delle direttive del Consiglio 28 giugno 1990, 90/364/CEE, relativa al diritto di soggiorno (GU L 180, pag. 26), e 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato (GU L 178, pag. 5).

- 2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito della controversia tra gli eredi del signor Barbier e l'Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (in prosieguo: l'«Inspecteur») avente ad oggetto il rifiuto di quest'ultimo, in occasione della stima dei beni immobili che il signor Barbier possedeva nei Paesi Bassi, di detrarre l'obbligo di cessione afferente ai detti beni in quanto non risiedeva nel territorio di tale Stato membro al momento del decesso.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

- 3 L'art. 67, n. 1, del Trattato, in vigore all'epoca del decesso del signor Barbier, disponeva quanto segue:

«Gli Stati membri sopprimono gradatamente fra loro, durante il periodo transitorio e nella misura necessaria al buon funzionamento del mercato comune, le restrizioni ai movimenti dei capitali appartenenti a persone residenti negli Stati membri e parimenti le discriminazioni di trattamento fondate sulla nazionalità o la residenza delle parti, o sul luogo del collocamento dei capitali».

- 4 Tale disposizione è stata più volte attuata mediante varie direttive, fra cui la direttiva 88/361, applicabile all'epoca dei fatti della causa principale. A termini dell'art. 1, n. 1, di tale direttiva:

«Gli Stati membri sopprimono le restrizioni ai movimenti di capitali effettuati tra le persone residenti negli Stati membri, fatte salve le disposizioni che seguono. Per facilitare l'applicazione della presente direttiva i movimenti di capitali sono classificati in base alla nomenclatura riportata nell'allegato I».

- 5 Ai fini della presente controversia, l'allegato I della direttiva 88/361, dal titolo «Nomenclatura dei movimenti di capitali di cui all'art. 1 della direttiva», si legge come segue:

«Nella presente nomenclatura i movimenti di capitali sono classificati secondo la natura economica delle attività e passività, espresse in moneta nazionale o in divisa estera, sulle quali essi vertono.

I movimenti di capitali elencati nella presente nomenclatura comprendono:

- l'insieme delle operazioni necessarie alla realizzazione dei movimenti di capitali: conclusione ed esecuzione della transazione e trasferimenti relativi. La transazione avviene di solito fra residenti di Stati membri diversi; può succedere tuttavia che taluni movimenti di capitali vengano effettuati da una sola persona per proprio conto (come nel caso, ad esempio, di trasferimenti di capitali da parte di emigranti);
- le operazioni effettuate da qualsiasi persona fisica o giuridica (...)

- l'accesso dell'operatore a tutte le tecniche finanziarie disponibili sul mercato sul quale l'operazione viene effettuata. Ad esempio, la nozione di acquisto di titoli e di altri strumenti finanziari copre oltre che le operazioni a pronti anche tutte le tecniche di negoziazione disponibili: operazioni a termine, operazioni di opzione o con warrant, operazioni di scambio contro altre attività, ecc. (...)

(...)

La presente nomenclatura non è limitativa della nozione di movimenti di capitali, per cui è stata inclusa una rubrica XIII F 'Altri movimenti di capitali: Diversi'. Essa non può quindi essere interpretata come una limitazione della portata del principio della completa liberalizzazione dei moviment[i] di capitali enunciata nell'articolo 1 della presente direttiva».

- 6 La detta nomenclatura comprende tredici categorie differenti di movimenti di capitali. La seconda categoria riguarda gli «Investimenti immobiliari», che vengono definiti nel modo seguente:

«A. Investimenti immobiliari effettuati sul territorio nazionale da non residenti

B. Investimenti immobiliari effettuati all'estero da residenti».

7 Quanto all'undicesima categoria della medesima nomenclatura, dal titolo «Movimenti di capitale a carattere personale», essa comprende, segnatamente, le «[s]uccessioni e [i] legati».

8 L'art. 4 della direttiva 88/361 prevede:

«Le disposizioni della presente direttiva non pregiudicano il diritto degli Stati membri di adottare le misure indispensabili per impedire le infrazioni alle leggi e ai regolamenti interni, specialmente in materia fiscale o ai fini di una sorveglianza cautelare degli istituti finanziari, o di stabilire procedure di dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica.

L'applicazione di queste misure e procedure non può avere l'effetto di ostacolare i movimenti di capitali operati conformemente alle disposizioni del diritto comunitario».

9 L'art. 1, n. 1, primo comma, della direttiva 90/364 prevede:

«Gli Stati membri accordano il diritto di soggiorno ai cittadini degli Stati membri che non beneficiano di questo diritto in virtù di altre disposizioni del diritto comunitario nonché ai loro familiari quali sono definiti nel paragrafo 2, a

condizione che essi dispongano per sé e per i propri familiari di un'assicurazione malattia che copre tutti i rischi nello Stato membro ospitante e di risorse sufficienti per evitare che essi diventino durante il soggiorno un onere per l'assistenza sociale dello Stato membro ospitante».

Normativa nazionale

- 10 In diritto olandese, tutte le successioni sono gravate da un'imposta. L'art. 1, n. 1, della Successiewet del 1956 (legge del 1956 sulle successioni), del 28 giugno 1956 (Stbl. 1956, pag. 362; in prosiegua: la «SW 1956»), distingue a seconda che il luogo di residenza del defunto e di cui è aperta la successione (in prosiegua: il «de cuius») fosse nei Paesi Bassi o all'estero. Tale articolo dispone quanto segue:

«1. In applicazione della presente legge, vengono riscosse le imposte seguenti:

1. Imposte di successione sul valore di tutti i beni trasmessi a norma del diritto successorio a seguito del decesso di una persona che risiedeva nei Paesi Bassi all'epoca del detto decesso (...)
2. Imposte sui trasferimenti immobiliari sul valore dei beni elencati all'art. 5, n. 2, ottenuti per donazione o per successione a seguito del decesso di una persona che, all'epoca della detta donazione o del detto decesso, non risiedeva nei Paesi Bassi;

(...))»

11 L'art. 5, n. 2, della SW 1956 enuncia quanto segue:

«2. L'imposta sui trasferimenti immobiliari viene riscossa sul valore:

1. dei beni posseduti all'interno del paese, menzionati all'art. 13 della Wet op de vermogensbelasting 1964 (Stbl. 520), previa eventuale detrazione dei debiti di cui al detto articolo;

(...)»

- 12 Ai sensi dell'art. 13, n. 1, primo trattino, della Wet op de vermogensbelasting 1964 (legge del 1964 relativa all'imposta sul patrimonio), del 16 dicembre 1964 (Stbl. 1964, pag. 513; in prosieguo: la «WB 1964»), sono definiti «possessi interni» «i beni immobili ubicati nei Paesi Bassi ovvero i diritti ad essi afferenti» (se non appartengono ad un'impresa olandese).

- 13 L'art. 13, n. 2, lett. b), della WB 1964 consente la detrazione soltanto dei debiti garantiti da ipoteca gravante su un bene immobile ubicato nei Paesi Bassi, nella misura in cui gli interessi e le spese relativi ai detti debiti sono considerati per stabilire il reddito interno lordo ai sensi dell'art. 49 della Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (legge del 1964 relativa all'imposta sui redditi), del 16 dicembre 1964 (Stbl. 1964, pag. 519; in prosieguo: la «IB 1964»).

- 14 In forza dell'art. 49 della IB 1964, il «reddito interno lordo» ai sensi di tale disposizione è composto dall'importo complessivo di quanto fruito da una persona non residente nei Paesi Bassi a titolo di redditi netti provenienti da beni immobili ubicati in tale Stato membro.
- 15 L'art. 13 della WB 1964, come interpretato dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di Cassazione dei Paesi Bassi) (sentenza 5 dicembre 1962, BNB 1963/23), implica che il de cuius, nel caso in cui fosse ancora proprietario del bene immobile ubicato nei Paesi Bassi al momento del decesso mentre non risiedeva in tale Stato membro, ma avesse in precedenza ceduto la proprietà economica afferente a tale bene, mediante un accordo di acquisto/vendita, ad un'altra persona giuridica, avrebbe dovuto dichiarare, in quanto possedimento interno, ai fini del prelievo sia dell'imposta sul patrimonio sia dell'imposta sui trasferimenti immobiliari, il pieno valore di tale bene immobile, nonostante titolare della sua proprietà economica fosse un terzo.
- 16 Peraltro, lo Hoge Raad ha dichiarato che, quando l'atto notarile attestante l'ipoteca non è stato trascritto nei registri pubblici, contrariamente a quanto prescritto dal codice civile dei Paesi Bassi, un siffatto diritto ipotecario non costituisce un «debito garantito da ipoteca» ai fini dell'applicazione dell'art. 13, n. 2, lett. b), della WB 1964 (sentenza 23 dicembre 1992, BNB 1993/78).
- 17 Di conseguenza, in caso di successione relativa a una persona che non risiedeva nei Paesi Bassi al momento del decesso, non rientra nei debiti interni ai sensi dell'art. 13 della WB 1964 un obbligo di cessione riferentesi a un bene immobile ubicato in tale Stato membro, e, per questa ragione, esso non può essere detratto dalla base imponibile di cui all'art. 5, n. 2, della SW 1956. Per contro, in caso di successione relativa a una persona residente nei Paesi Bassi, è possibile detrarre un obbligo del genere, poiché i diritti di successione riguarderanno l'insieme delle attività e delle passività rientranti nella successione.

Controversia principale e questioni pregiudiziali

- 18 Il signor Barbier, cittadino olandese nato nel 1941, decedeva il 24 agosto 1993. Lasciava come successori sua moglie ed il suo unico figlio (in prosieguo: gli «eredi»).
- 19 Nel 1970 il signor Barbier si trasferiva dai Paesi Bassi al Belgio, da dove continuava la sua attività di direttore di una società privata, con sede nei Paesi Bassi, che comprendeva in particolare la gestione di negozi di abbigliamento.
- 20 Il signor Barbier acquistava durante il periodo 1970-1988, anni in cui aveva risieduto in Belgio, alcuni beni immobili nei Paesi Bassi dai quali riscuoteva affitti. Ai sensi dell'art. 49, n. 1, lett. b), 2°, della IB 1964, tali affitti concorrono a formare il reddito interno lordo del contribuente. Questi immobili erano gravati da debiti ipotecari.
- 21 Il diritto olandese accorda la possibilità di separare il diritto reale relativo a un bene immobile dalla proprietà cosiddetta «economica» dello stesso. Nel 1988 il signor Barbier effettuava una serie di transazioni fra cui la cessione della proprietà economica dei suoi beni immobili a società private olandesi da lui controllate. Queste società riassumevano i debiti ipotecari nei confronti della società di prestito, mentre il signor Barbier rimaneva formalmente il debitore dell'ipoteca. Quest'ultimo assumeva l'obbligo, a quanto pare incondizionato, nei confronti delle dette società, di cedere il diritto reale relativo a tali immobili e, nell'attesa di tale cessione, rinunciava a qualsiasi diritto ivi afferente.
- 22 Tali transazioni comportavano determinati vantaggi fiscali per il signor Barbier, per esempio quello di evitare il pagamento dell'imposta di registro del 6 %.

- 23 Dopo il decesso del signor Barbier, il suo notaio dichiarava, ai fini del pagamento dell'imposta sui trasferimenti immobiliari, il valore di taluni altri immobili detenuti in piena proprietà dal signor Barbier, previa detrazione dei debiti ipotecari assunti per il loro acquisto.
- 24 Detta dichiarazione notarile non includeva il valore dei beni immobili la cui proprietà economica era stata ceduta, tuttavia l'Inspecteur aggiungeva alla successione dichiarata il valore di tutti gli immobili senza ammettere alcuna detrazione corrispondente all'obbligo di cessione del diritto reale.
- 25 Gli eredi proponevano un ricorso contestando l'ammontare dell'imposta stabilita dall'Inspecteur, per il fatto che, a causa dell'obbligo di cessione del diritto reale, il valore dei detti immobili avrebbe dovuto essere azzerato. L'Inspecteur, però, respingeva il ricorso e confermava l'ammontare di tale imposta. Gli eredi interponevano appello contro tale decisione di rigetto dinanzi al Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Corte di appello di Hertogenbosch), per il solo motivo che la normativa nazionale non sarebbe conforme al diritto comunitario.
- 26 Date tali circostanze il Gerechtshof te 's-Hertogenbosch decideva di sospendere il procedimento e di proporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «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 tra 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 [dell'ordinanza di rinvio].

Sulle questioni pregiudiziali

- ²⁷ Con le questioni pregiudiziali, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza se il diritto comunitario, in particolare le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali e delle persone nonché la direttiva 88/361, osti a una normativa nazionale, relativa al calcolo dell'imposta esigibile in caso di acquisto per successione di un bene

immobile ubicato nello Stato membro interessato, secondo la quale, al fine di stimare il valore di tale bene, si può tener conto dell'obbligo incondizionato che imponeva al de cuius di cedere il diritto reale ad un'altra persona, titolare della proprietà economica del detto bene, se, all'epoca del decesso, il de cuius risiedeva in tale Stato, ma non se risiedeva in uno Stato membro diverso.

- 28 In tale contesto, il giudice del rinvio chiede se la possibilità di avvalersi delle dette libertà sia subordinata all'esistenza di un'attività economica transfrontaliera. A questo proposito, esso fa riferimento all'art. 8 A del Trattato, concernente la cittadinanza dell'Unione, e alla direttiva 90/364. Esso chiede altresì alla Corte se sia rilevante il fatto che il de cuius, che era un cittadino dello Stato membro in cui il bene è ubicato, avesse trasferito la sua residenza, ma non la sua attività economica, in un altro Stato membro prima di comprare il bene in questione, e se sia eventualmente rilevante una ripartizione del suo capitale fra più Stati membri.

Osservazioni presentate alla Corte

Sulla detrazione dell'obbligo di cessione in ragione del luogo di residenza del de cuius

- 29 Gli eredi osservano che la legge olandese, configurando una situazione in cui taluni beni del patrimonio ubicati nei Paesi Bassi e gravati da un obbligo di cessione subiscono un trattamento fiscale diverso a seconda che il de cuius risiedesse nei Paesi Bassi o all'estero all'epoca del decesso, opera una forma dissimulata di discriminazione fondata sulla nazionalità (sentenze 13 luglio 1993, causa C-330/91, Commerzbank, Racc. pag. I-4017; 12 aprile 1994, causa C-1/93, Halliburton Services, Racc. pag. I-1137, e 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161).

- 30 Da parte sua, il governo dei Paesi Bassi non contesta l'esistenza di un diverso trattamento basato sul solo criterio della residenza ammettendo infatti che, nel caso di una persona che risiedeva nei Paesi Bassi all'epoca del decesso, la detrazione dell'obbligo di cessione è possibile, mentre non lo è per una persona che risiedeva in un altro Stato membro alla data del decesso.
- 31 Tuttavia, il detto governo sostiene che nella fattispecie non sussiste un trattamento differente per situazioni identiche. A questo proposito esso osserva che è necessario operare una netta distinzione tra la situazione in cui il de cuius possedeva un bene immobile in piena proprietà e quella in cui, come nella causa principale, ne manteneva solo la proprietà legale. In quest'ultimo caso, al proprietario incombeva l'obbligo di cedere la proprietà legale in un momento specifico, il che, secondo il governo dei Paesi Bassi, costituisce un'obbligazione personale e non un onere reale legato ai beni immobili.
- 32 Nel basarsi su tale distinzione, il governo dei Paesi Bassi sostiene che occorrerebbe applicare il principio generale di diritto tributario internazionale relativo alla ripartizione del potere impositivo tra Stati, in forza del quale le obbligazioni reali rientrerebbero nella competenza dello Stato di ubicazione del bene, mentre le obbligazioni personali, come l'obbligo di cessione di cui trattasi nella causa principale, dovrebbero essere di competenza dello Stato di residenza.
- 33 Pertanto, tenuto conto del suddetto 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, l'insieme della situazione patrimoniale, comprese le obbligazioni personali, si ricollegherebbe ai Paesi Bassi in quanto Stato di ubicazione del bene e di residenza dell'interessato.

- 34 Per contro, nel secondo caso, soltanto le obbligazioni reali sarebbero da prendere in considerazione nei Paesi Bassi, in quanto Stato di ubicazione del bene, mentre le obbligazioni personali rientrerebbero nella competenza tributaria dello Stato di residenza. Pur ammettendo che, in certi casi, si tiene conto, in attuazione di tale principio, anche di altri oneri reali economicamente legati al bene immobile, ivi compresi debiti connessi all'acquisto, alla trasformazione, al rinnovo o alla manutenzione di tale elemento del patrimonio, le obbligazioni personali, quali l'obbligo di cessione di cui trattasi nella causa principale, non costituiscono, secondo il governo dei Paesi Bassi, obbligazioni reali e rientrano dunque, in forza del diritto tributario internazionale, nella competenza dello Stato di residenza.
- 35 Inoltre, risulterebbe sia dall'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato CE [divenuto art. 58, n. 1, lett. a), CE] sia dalla giurisprudenza costante della Corte (sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann, Racc. pag. I-249, e causa C-300/90, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-305; 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225; 14 settembre 1999, causa C-391/97, Gschwind, Racc. pag. I-5451, nonché 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen, Racc. pag. I-4071, punto 43) che è legittimo operare una distinzione tra contribuenti residenti e contribuenti non residenti.
- 36 La Commissione ricorda che, sebbene la materia delle imposte dirette rientri nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitarla nel rispetto del diritto comunitario (sentenza Verkooijen, cit., punto 32).
- 37 A questo proposito essa sostiene che la disparità di trattamento di cui trattasi nella causa principale non deriva dall'esercizio di una competenza tributaria, ma dal fatto che non viene tenuto conto di un'obbligazione gravante sulla successione. Il fatto che non venga tenuto conto del valore economico di un credito aumenterebbe artificiosamente la base imponibile.

- 38 Contrariamente alla causa che ha dato luogo alla citata sentenza Schumacker, non sussisterebbe, nella causa principale, alcuna differenza oggettiva tale da giustificare una simile disparità di trattamento tra residenti e non residenti.
- 39 Inoltre, contrariamente a quanto sostiene il governo dei Paesi Bassi, non sarebbe legittimo, agli effetti del controllo, prendere in considerazione il trasferimento della proprietà legale e non i relativi accordi vincolanti. La Commissione rileva che il detto governo si limita a tener conto dell'accordo vincolante quando il de cuius era un residente nei Paesi Bassi. La situazione di un non residente non presenterebbe differenze dal punto di vista del controllo.

Sulla libera circolazione dei capitali

- 40 Gli eredi ritengono che non sussistano né il presupposto dell'attività economica transfrontaliera né l'esistenza di una tale attività semplicemente perché si tratta di investimenti transfrontalieri in beni immobili tramite l'intermediario di una società. A questo proposito essi fanno riferimento alla citata sentenza Verkooijen.
- 41 Essi sostengono che la disparità di trattamento di cui trattasi nella causa principale è incompatibile con la libera circolazione dei capitali per il fatto che un non residente esiterà a investire nei Paesi Bassi per l'acquisto di un bene immobile, perché, in tale caso, i suoi eredi si troverebbero obbligati a sostenere un onere fiscale maggiore che se non avesse investito in tale Stato membro o se vi avesse effettuato un investimento di altro tipo.

- 42 Per contro, secondo il governo dei Paesi Bassi il diritto tributario olandese non sarebbe di ostacolo a nessuna attività economica transfrontaliera. Infatti, l'acquisto di beni immobili nei Paesi Bassi da parte del signor Barbier quando risiedeva in Belgio non sarebbe stato affatto ostacolato come non sarebbe stato ostacolato il trasferimento della proprietà economica di tali beni, ai cui fini egli sarebbe stato trattato alla stessa stregua di un residente nei Paesi Bassi.
- 43 Tuttavia, l'acquisto di beni per successione non costituirebbe di per sé un'attività economica. Neanche l'investimento in beni di natura esclusivamente giuridica, senza possederne la proprietà economica, costituirebbe un'attività del genere. A questo proposito il governo dei Paesi Bassi sottolinea che il signor Barbier avrebbe effettuato un siffatto investimento solo per motivi fiscali.
- 44 All'udienza, il governo dei Paesi Bassi ha rilevato che il fatto di mantenere la proprietà legale di un bene immobile non costituisce un'attività economica né un investimento. La proprietà legale non avrebbe alcun valore nel circuito economico. Contrariamente a quanto suggeriscono gli eredi, non si tratterebbe di un'effettiva transazione di capitali.
- 45 Peraltro, il governo dei Paesi Bassi sottolinea che, nella causa principale, il signor Barbier aveva acquistato beni immobili nei Paesi Bassi quando abitava già in Belgio e che tale acquisto non è stato affatto ostacolato. Il signor Barbier, inoltre, non avrebbe incontrato alcun ostacolo a mantenere la proprietà legale dei suoi beni immobili né a trasferire la proprietà economica degli stessi.
- 46 Inoltre, nel rilevare che la vendita della proprietà economica dei detti beni era dettata esclusivamente dalla volontà di eludere le imposte di registro o di posticiparle, il governo dei Paesi Bassi sostiene che non sussistevano attività economiche effettive e che, pertanto, non è necessaria alcuna tutela del Trattato.

In via subordinata, anche dovendo ritenere che un'operazione del genere costituisse un'effettiva attività economica, il nesso tra la decisione di ideare un congegno così complicato, segnatamente per eludere la tassa di trasferimento, e la successiva impossibilità di detrarre l'obbligo personale di cessione sarebbe talmente allentato che non si può affermare che la libera circolazione dei capitali possa esserne ostacolata.

47 Quanto alla Commissione, essa sostiene, innanzi tutto, che l'art. 1, n. 1, della direttiva 88/361, il cui effetto diretto è indubbio, impone agli Stati membri l'obbligo di sopprimere tutte le restrizioni ai movimenti di capitali.

48 Inoltre, la successione del signor Barbier sarebbe viziata dal fatto che, alla data del decesso, egli possedeva beni immobili nei Paesi Bassi senza risiedervi. A questo proposito, andrebbe osservato che il signor Barbier aveva acquistato tali beni dopo aver lasciato i Paesi Bassi e, perciò, si trovava nella stessa situazione oggettiva di chiunque, in qualità di residente in un altro Stato membro, intenda acquistare un bene immobile ubicato nei Paesi Bassi. Per questa ragione, anche la libera circolazione dei capitali sancita dall'art. 1 della direttiva 88/361 formerebbe oggetto della controversia. Qualsiasi investimento transfrontaliero costituirebbe in sé un'attività economica transfrontaliera.

Sulla libera circolazione delle persone

49 Secondo gli eredi, le norme olandesi controverse nella causa principale sarebbero incompatibili anche con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione delle persone perché l'ordinamento giuridico olandese ostacola l'emigrazione delle persone residenti nei Paesi Bassi e che si trovano nella situazione in cui si trovava il signor Barbier. Infatti, in caso di emigrazione l'onere

fiscale al momento del decesso di tali persone risulterebbe maggiore di quanto non sarebbe se avessero continuato a risiedere nel detto Stato membro, a meno di estinguere l'obbligo di cessione prima del decesso.

50 Il governo dei Paesi Bassi ritiene che la controversia nella causa principale non riguardi gli effetti in diritto successorio dell'esercizio del diritto alla libera circolazione delle persone come previsto dal Trattato. Prima di trasferirsi, il signor Barbier era direttore di una ditta olandese. Dopo essersi trasferito, avrebbe semplicemente proseguito tale attività professionale. Riferendosi alla sentenza 26 gennaio 1993, causa C-112/91, Werner (Racc. pag. I-429), il detto governo sostiene che il signor Barbier avrebbe soltanto spostato il proprio domicilio, il che non costituisce un'attività economica.

51 A tale proposito, esso sottolinea, in primo luogo, che solo la normativa in vigore alla data del decesso del signor Barbier, avvenuto il 24 agosto 1993, può essere rilevante per la soluzione della controversia principale. L'art. 8 A del Trattato, essendo entrato in vigore solo 1° novembre 1993, non dovrebbe essere dunque preso in considerazione nel caso di specie.

52 In secondo luogo, la direttiva 90/364 sarebbe segnatamente volta ad armonizzare le disposizioni nazionali relative al soggiorno dei cittadini degli Stati membri in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedono, al fine di garantire la libera circolazione delle persone. Tuttavia, le disposizioni della SW 1956 non avrebbero alcun rapporto con i presupposti di accesso e di soggiorno nel territorio di un altro Stato membro. La legislazione dei Paesi Bassi non avrebbe né ostacolato né limitato il diritto della famiglia Barbier di soggiornare in territorio belga.

53 La Commissione affronta questo problema osservando in via preliminare che gli eventuali effetti, relativi alle imposte di successione, dell'esercizio di una libertà di circolazione inserita nel Trattato fanno parte degli elementi che ogni interessato

deve necessariamente valutare quando decide di fruire o meno di tale libertà. Infatti, benché, per definizione, tali effetti relativi alle imposte di successione non riguardino più l'interessato direttamente, possono tuttavia rappresentare un ostacolo all'esercizio delle libertà di circolazione.

- 54 Ciò premesso, la Commissione rileva che l'ordinanza non segnala che, dopo essersi trasferito dai Paesi Bassi al Belgio, il signor Barbier avesse cessato le attività economiche esercitate fino a quel momento.
- 55 Date le circostanze del caso di specie, la Commissione conclude che la successione del signor Barbier è stata viziata dal fatto che quest'ultimo si è servito della libertà di stabilirsi in un altro Stato membro, in qualità di lavoratore dipendente o autonomo. Al riguardo, la circostanza che la misura fiscale di cui trattasi nella causa principale sia stata presa dallo Stato membro di origine non sarebbe rilevante (v. sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 21, e 21 settembre 1999, causa C-378/97, Wijsenbeek, Racc. pag. I-6207, punto 21).

Risposta della Corte

- 56 Occorre ricordare, da un lato, che, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitarla nel rispetto del diritto comunitario (v. sentenze Schumacker, cit., punto 21; 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx, Racc. pag. I-2493, punto 16, nonché sentenze Gschwind, cit., punto 20 e Verkooijen, cit., punto 32).
- 57 Dall'altro, la direttiva 88/361 ha realizzato la liberalizzazione completa dei movimenti di capitali e il suo art. 1, n. 1, ha imposto a tal fine agli Stati membri

l'obbligo di sopprimere tutte le restrizioni ai movimenti di capitali (sentenza Verkooijen, cit., punto 33). L'effetto diretto di tale disposizione è stato riconosciuto dalla Corte nella sentenza 23 febbraio 1995, cause riunite C-358/93 e C-416/93, Bordessa e a. (Racc. pag. I-361, punto 33).

58 Orbene, investimenti immobiliari come quelli effettuati dal signor Barbier dal Belgio sul territorio dei Paesi Bassi costituiscono manifestamente «movimenti di capitali» ai sensi dell'art. 1, n. 1, della direttiva 88/361, così come il fatto di alienare i beni immobili da parte di chi ne è il solo proprietario ad una società privata di cui possiede tutte le quote, nonché la successione relativa a tali beni.

59 L'accesso ai diritti conferiti dalla detta direttiva non è subordinato all'esistenza di altri requisiti transfrontalieri. Il solo fatto che una norma nazionale abbia l'effetto di limitare i movimenti di capitali di un investitore, cittadino di uno Stato membro, in funzione della sua residenza è sufficiente perché si applichi l'art. 1, n. 1, della direttiva 88/361.

60 Di conseguenza, né il fatto che il signor Barbier avesse trasferito la sua residenza in un altro Stato membro prima di acquistare i beni in parola né l'eventuale ripartizione del suo capitale fra due Stati membri rilevano ai fini dell'applicazione della detta disposizione.

61 Non è del pari rilevante il fatto che la misura fiscale di cui trattasi nella causa principale sia stata adottata dallo Stato membro di origine dell'interessato (v., in tal senso, sentenze 7 febbraio 1979, causa 115/78, Knoors, Racc. pag. 399, punto 24; 3 ottobre 1990, causa-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, punti 8 e 9, nonché 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher, Racc. pag. I-3089, punto 32).

- ⁶² Quanto all'esistenza di una «restrizione» ai sensi dell'art. 1, n. 1, della direttiva 88/361, norme nazionali quali quelle di cui trattasi nella causa principale, le quali determinano il valore di un bene immobile ai fini del calcolo dell'imposta esigibile in caso di acquisto per successione, sono tali da dissuadere l'acquisto di beni immobili ubicati nello Stato membro interessato, così come la vendita della proprietà economica di tali beni ad un altro soggetto, da parte di un residente di un altro Stato membro. Esse hanno inoltre l'effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i detti beni e che si trova in una situazione identica a quella del signor Barbier.
- ⁶³ Di conseguenza, le norme nazionali di cui trattasi nella causa principale hanno l'effetto di limitare i movimenti di capitali.
- ⁶⁴ Tuttavia, il governo dei Paesi Bassi, senza comunque tener conto della direttiva 88/361, fa valere una serie di considerazioni a sostegno della disparità di trattamento fra contribuenti residenti e non residenti.
- ⁶⁵ Esso sostiene, in primo luogo, che nella fattispecie non si verifica un trattamento diverso di situazioni simili, tenuto conto del principio di diritto tributario internazionale secondo il quale le obbligazioni reali rientrano nella competenza dello Stato di ubicazione del bene mentre le obbligazioni personali, come l'obbligo di cessione di cui trattasi nella causa principale, rientrerebbero in quella dello Stato di residenza.
- ⁶⁶ A tale riguardo il giudice del rinvio cita un'argomentazione simile, sostenuta dall'Inspecteur, secondo la quale risulta dalla ripartizione comunemente ammessa del potere tributario fra Stati che la distinzione operata in base alla residenza è compensata dal fatto che tale potere è limitato al momento del decesso del de cuius che non risiedeva nello Stato membro interessato. Il giudice del rinvio

considera tuttavia che un siffatto principio di ripartizione non esiste. Infatti, tra i vari Stati membri, i sistemi giuridici e le tesi nel settore delle imposte in materia di proprietà reale presenterebbero differenze troppo marcate. Solamente un accordo bilaterale potrebbe disciplinare gli effetti di tali differenze. Orbene, tra il Regno dei Paesi Bassi e il Regno del Belgio, non esisterebbe alcun accordo sulla prevenzione della doppia imposizione in materia di successioni.

67 Le difficoltà giuridiche cui il giudice del rinvio allude sono costituite dalla possibilità in diritto olandese, di cui si è servito il signor Barbier, di scindere il diritto reale relativo a un bene immobile dalla proprietà cosiddetta «economica» del medesimo, distinzione sconosciuta in altri ordinamenti giuridici. Nel caso in cui il diritto successorio dello Stato di residenza del de cuius non riconosca tale possibilità, soltanto un accordo bilaterale è in grado di assicurare che, in tale Stato, sarà tenuto conto dell'obbligo del defunto di cedere il diritto reale a fondamento di una detrazione dal patrimonio personale e che, in tale caso, a tale diritto sarà riconosciuto lo stesso valore che nei Paesi Bassi.

68 In ogni caso, secondo le informazioni fornite alla Corte all'udienza, la stima del valore del patrimonio di una persona che risiedeva nei Paesi Bassi alla data del decesso, date le circostanze quali quelle di cui trattasi nella causa principale, non è effettuata in base a una rigida distinzione fra diritti in rem e diritti in personam, poiché viene tenuto conto dell'obbligo di cessione unicamente a titolo di detrazione, cosicché il diritto reale afferente al patrimonio di tale persona al momento del decesso è stimato pari a zero.

69 In secondo luogo, a sostegno della disparità di trattamento di cui trattasi, il governo dei Paesi Bassi fa valere che, in caso di detrazione del valore dell'obbligo di cessione, non sarà riscossa alcuna imposta, né per il trasferimento della proprietà economica del 1998 (imposta di registro) né per la successione del 1993 (imposta sui trasferimenti immobiliari).

70 A questo proposito, come sostenuto dalla Commissione, le imposte di trasferimento e le imposte di successione non presentano alcun nesso fra loro. Inoltre, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 66 delle conclusioni, non si percepirebbero tali imposte neanche nel caso di un *de cuius* che abbia risieduto nei Paesi Bassi e abbia effettuato trasferimenti della proprietà economica dei detti beni allo stesso modo del signor Barbier, senza iscrizione di ipoteca. Del resto, gli eredi hanno potuto far valere, senza essere contraddetti sul punto, che, comunque, imposte di trasferimento sono esigibili nel momento in cui la proprietà legale sia infine trasferita.

71 Quanto all'argomento del governo dei Paesi Bassi secondo il quale il fatto che la vendita della proprietà economica dei detti beni immobili avesse l'obiettivo di sottrarsi alla tassa di trasmissione o di posticiparla dovrebbe privare gli eredi della tutela del diritto comunitario, è sufficiente rammentare che un cittadino comunitario non può essere privato della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato perché approfitta dei vantaggi fiscali legalmente offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede.

72 Il governo dei Paesi Bassi fa valere altresì l'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato a sostegno della sua tesi secondo la quale, nella fattispecie, può essere giustificata una distinzione tra contribuenti residenti e contribuenti non residenti.

73 A questo proposito, oltre al fatto che l'art. 73 D del Trattato è entrato in vigore successivamente al decesso del signor Barbier, occorre ricordare che il suo n. 3 prevede che le disposizioni nazionali di cui, in particolare, al n. 1 di tale articolo non devono costituire una restrizione dissimulata alla libera circolazione dei capitali.

74 Il governo dei Paesi Bassi non ha fatto valere alcun altro elemento comprovante che la legislazione controversa nella causa principale potrebbe beneficiare delle disposizioni derogatorie della direttiva 88/361. Ne consegue che l'art. 1, n. 1, della medesima osta a una normativa nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale.

75 Da quanto precede risulta che non è necessario esaminare le questioni pregiudiziali nella parte che riguarda la libera circolazione delle persone. Basta rilevare, a questo proposito, che anche gli effetti della legislazione fiscale in materia di successione fanno parte delle considerazioni di cui un cittadino di uno Stato membro potrebbe a buon diritto tener conto nel decidere se usufruire o meno della libertà di circolazione sancita dal Trattato.

76 Pertanto, occorre risolvere le questioni presentate nel senso che il diritto comunitario osta a una normativa nazionale relativa al calcolo dell'imposta esigibile in caso di acquisto per successione di un bene immobile ubicato nello Stato membro interessato secondo la quale, al fine di stimare il valore di tale bene, si può tener conto dell'obbligo incondizionato che imponeva al titolare del diritto reale di cederlo ad un'altra persona, che ha la proprietà economica del detto bene, se, all'epoca del decesso, egli risiedeva in tale Stato, ma non se risiedeva in uno Stato membro diverso.

Sulle spese

77 Le spese sostenute dal governo dei Paesi Bassi e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, con ordinanza 5 settembre 2001, dichiara:

Il diritto comunitario osta a una normativa nazionale relativa al calcolo dell'imposta esigibile in caso di acquisto per successione di un bene immobile ubicato nello Stato membro interessato secondo la quale, al fine di stimare il valore di tale bene, si può tener conto dell'obbligo incondizionato che imponeva al titolare del diritto reale di cederlo ad un'altra persona, che ha la proprietà economica del detto bene, se, all'epoca del decesso, egli risiedeva in tale Stato, ma non se risiedeva in uno Stato membro diverso.

Jann

Edward

La Pergola

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'11 dicembre 2003.

Il cancelliere

Il presidente

R. Grass

V. Skouris