



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 2 ottobre 2014¹

Causa C-133/13

**Staatssecretaris van Economische Zaken
Staatssecretaris van Financiën
contro
Q**

[domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Raad van State (Regno dei Paesi Bassi)]

«Normativa tributaria — Libera circolazione dei capitali (Articolo 63, paragrafo 1, TFUE) — Imposta nazionale sulle donazioni — Agevolazione fiscale per le “tenute” situate nel territorio nazionale — Conservazione del patrimonio naturale e culturale nazionale — Efficacia dei controlli fiscali — Reciproca assistenza amministrativa transfrontaliera in materia fiscale — Ambito di applicazione delle direttive 2010/24/UE e 2011/16/UE — Nozione di “indagini amministrative” ai sensi dell’articolo 5, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2010/24/UE e dell’articolo 3, paragrafo 7, della direttiva 2011/16/UE — Limiti dell’obbligo di indagine»

I – Introduzione

1. Quando gli Stati membri tassano i trasferimenti patrimoniali avvenuti per successione o donazione, l'onere può risultare talmente elevato da costringere il destinatario a vendere parti del patrimonio per poter assolvere l'imposta dovuta. A fronte di determinati beni patrimoniali, gli Stati membri temono, tuttavia, tali conseguenze e accordano agevolazioni al fine di preservare nella sua interezza il patrimonio trasferito.
2. Questo è quanto avviene nel caso in esame, nel quale il Regno dei Paesi Bassi intende preservare l'unità di determinati beni immobili anche successivamente al trasferimento imponibile. Qualora un bene immobile costituisca un «patrimonio naturale», l'imposta può pertanto venire dimezzata o persino venir meno del tutto, a condizione che il nuovo proprietario conservi il patrimonio a lungo termine. Peraltro, il Regno dei Paesi Bassi è interessato unicamente ai propri patrimoni nazionali. Qualora un soggetto nazionale operi un trasferimento imponibile avente ad oggetto un bene immobile situato all'estero, allo stesso non viene concessa alcuna agevolazione fiscale.
3. La Corte dovrà chiarire adesso se un regime di tal genere sia compatibile con le libertà fondamentali. Al riguardo, non dovrà essere esaminata unicamente l'ammissibilità di un incentivo fiscale limitato ad obiettivi nazionali. Sul punto, ricorrono taluni parallelismi con la causa C-87/13, attualmente pendente, in relazione alla quale ho presentato da ultimo le mie conclusioni². Nella causa

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — V. le mie conclusioni nella causa X (C-87/13, EU:C:2014:2164).

in esame si pongono, inoltre, questioni concernenti i limiti della cooperazione amministrativa fra gli Stati membri qualora debbano essere incentivati anche beni immobili situati all'estero. Ai fini dell'agevolazione fiscale, infatti, la conservazione del patrimonio naturale su un bene immobile deve essere controllata per un lungo periodo di tempo.

II – Contesto normativo

A – Diritto dell'Unione

4. L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure³ (in prosieguo: la «direttiva sul recupero dei crediti 2010/24») definisce il proprio ambito di applicazione nei termini seguenti:

«La presente direttiva si applica ai crediti relativi a quanto segue:

a) la totalità delle imposte e dei dazi, di qualsiasi tipo, riscossi da uno Stato membro (...).

(...)).».

5. L'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva sul recupero dei crediti 2010/24 offre la possibilità di una «[d]omanda di informazioni»:

«Su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità adita fornisce tutte le informazioni che possono prevedibilmente aiutare l'autorità richiedente a recuperare i crediti di cui all'articolo 2.

Al fine di fornire dette informazioni, l'autorità adita dispone l'effettuazione delle indagini amministrative necessarie per ottenerle».

6. Accanto alla direttiva sul recupero dei crediti 2010/24 esiste, nel settore dell'assistenza reciproca transfrontaliera in materia fiscale, anche la direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE⁴ (in prosieguo: la «direttiva sulla cooperazione 2011/16»). Il suo articolo 1, paragrafo 1, ne definisce l'«[o]ggetto»:

«La presente direttiva stabilisce le norme e le procedure in base alle quali gli Stati membri cooperano fra loro ai fini dello scambio di informazioni prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di cui all'articolo 2».

7. L'«[a]mbito di applicazione» della direttiva sulla cooperazione 2011/16 si evince dal suo articolo 2:

«1. La presente direttiva si applica alle imposte di qualsiasi tipo riscosse da o per conto di uno Stato membro (...).

2. Nonostante il paragrafo 1, la direttiva non si applica all'imposta sul valore aggiunto e ai dazi doganali o alle accise contemplate da altre normative dell'Unione in materia di cooperazione amministrativa fra Stati membri. La presente direttiva non si applica inoltre ai contributi previdenziali obbligatori (...).

3 — GU L 84, pag. 1.

4 — GU L 64, pag. 1.

(...)).

8. Una possibilità di assistenza transfrontaliera viene offerta dall'articolo 5 della direttiva sulla cooperazione 2011/16:

«Su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata trasmette all'autorità richiedente le informazioni previste all'articolo 1, paragrafo 1, di cui sia in possesso o che ottenga a seguito di un'indagine amministrativa».

9. L'articolo 3, paragrafo 7, della direttiva sulla cooperazione 2011/16 stabilisce che, ai fini di tale direttiva, per «indagine amministrativa» si intendono «tutti i controlli, le verifiche e gli interventi eseguiti da Stati membri nell'esercizio delle loro funzioni allo scopo di assicurare la corretta applicazione della normativa fiscale».

B – *Normativa nazionale*

10. Nei Paesi Bassi, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, secondo comma, del Successiewet 1956 (legge olandese del 1956 sulle successioni), viene riscossa l'imposta sulle donazioni «sul valore di quanto ricevuto per donazione da una persona residente nei Paesi Bassi al momento della donazione».

11. L'articolo 7, paragrafo 1, prima frase, del Natuurschoonwet 1928 (legge olandese del 1928 sui siti naturali) prevede la seguente agevolazione fiscale:

«Qualora tra i beni acquisiti ai sensi del Successiewet 1956 rientri un bene immobile designato come tenuta (...), non viene riscossa l'imposta sulla differenza tra l'imposta sulle donazioni, o rispettivamente sulle successioni, dovuta in forza di avviso di accertamento e l'imposta che sarebbe dovuta se il bene immobile fosse valutato alla metà del valore commerciale da attribuire al bene medesimo al momento dell'acquisizione, nel caso in cui su tale acquisizione gravasse l'obbligo di conservare il bene invariato per un periodo di 25 anni e di non procedere al taglio di piante, se non nei limiti di quanto necessario o opportuno secondo le regole della normale gestione forestale».

12. Ai sensi del secondo periodo della disposizione, il valore economico rilevante ai fini del disposto di cui al periodo precedente viene azzerato se la tenuta è accessibile al pubblico. In definitiva, in tal modo non viene riscossa imposta sulle donazioni.

13. L'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), del Natuurschoonwet 1928 definisce come «tenuta» «un bene immobile situato nei Paesi Bassi, coperto in tutto o in parte da terreni naturali, boschi o altre risorse boschive – compresi quelli in cui si trovi una casa agricola o altri edifici conformi al carattere della tenuta – nella misura in cui, ai fini della conservazione del patrimonio naturale, sia opportuno il mantenimento di detto bene immobile nel suo aspetto caratteristico».

14. Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, del Natuurschoonwet 1928, mediante regolamento amministrativo vengono specificate le condizioni alle quali un bene immobile deve essere considerato quale tenuta. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, di tale regolamento amministrativo (Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928) devono ricorrere quattro condizioni: il bene immobile deve possedere dimensioni pari almeno a 5 ha; le superfici di terra e di acqua devono formare una zona contigua; perlomeno il 30% della superficie del bene immobile deve essere coperto da boschi o altri terreni naturali; lo sfruttamento del bene immobile non deve compromettere il patrimonio naturale. L'articolo 1, paragrafo 1, del regolamento amministrativo definisce in dettaglio, inter alia, le superfici boschive e altri terreni naturali meritevoli di tutela.

15. In forza dell'articolo 2 del Natuurschoonwet 1928, il proprietario può chiedere ai ministeri competenti che il proprio bene immobile venga dichiarato quale tenuta in tal senso.

III – La controversia oggetto del procedimento principale

16. La controversia oggetto del procedimento principale verte sulla domanda della sig.ra Q volta ad ottenere il riconoscimento come «tenuta», ai sensi del *Natuurschoonwet* 1928, di un bene immobile del quale è proprietaria e che è situato in Inghilterra. Ella presentava tale domanda in quanto intende donare il bene immobile al figlio, residente nel Regno Unito. Poiché, per contro, la sig.ra Q risiede nei Paesi Bassi, tale donazione sarebbe assoggettata all'imposta olandese sulle donazioni.

17. L'amministrazione olandese respingeva la domanda limitandosi ad addurre che il bene immobile non è situato nei Paesi Bassi, come richiesto, invece, dall'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), del *Natuurschoonwet* 1928. La sig.ra Q impugnava tale decisione.

IV – Procedimento dinanzi alla Corte

18. Il 13 marzo 2013, il Raad van State, nel frattempo investito della controversia, ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) Se l'interesse alla conservazione del patrimonio naturale e storico-culturale nazionale, menzionato nel *Natuurschoonwet* 1928, costituisca un motivo imperativo di interesse generale che giustifichi un regime nel quale l'applicazione di un'esenzione dall'imposta sulle donazioni (agevolazione fiscale) è limitata alle tenute situate nei Paesi Bassi.
- 2.a) Se le autorità di uno Stato membro, ai fini dell'indagine se un determinato bene immobile situato in un altro Stato membro possa essere designato come tenuta ai sensi del *Natuurschoonwet* 1928, possano fondarsi per ottenere l'assistenza delle autorità dello Stato membro in cui il bene immobile è situato, sulla direttiva sul recupero dei crediti 2010/24, quando, in conseguenza della designazione come tenuta in virtù di detta legge, viene concessa un'esenzione dall'imposta sulle donazioni da assolvere al momento della donazione di detto bene immobile.
- 2.b) In caso di risposta affermativa alla questione sub 2.a.: se la nozione di «indagine amministrativa», di cui all'articolo 3, paragrafo 7, della direttiva sulla cooperazione 2011/16, debba essere intesa nel senso che essa comprenda anche un controllo in loco.
- 2.c) In caso di risposta affermativa alla questione sub 2.b.: se, ai fini dell'interpretazione della nozione di «indagini amministrative», di cui all'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva sul recupero dei crediti 2010/24 ci si possa ricollegare alla definizione della nozione di «indagine amministrativa», di cui all'articolo 3, paragrafo 7, della direttiva sulla cooperazione 2011/16.
- 3) In caso di risposta in senso negativo alle questioni sub 2.a., sub 2.b. o sub 2.c.: se il principio di leale cooperazione, sancito all'articolo 4, paragrafo 3, TUE in combinato disposto con l'articolo 167, paragrafo 2, TFUE, debba essere interpretato nel senso che esso implichi che, nel caso in cui uno Stato membro chieda ad un altro Stato membro di fornire la propria collaborazione per accertare se un bene immobile situato in tale altro Stato membro possa essere designato come tenuta ai sensi di una legge volta a conservare e a tutelare il patrimonio nazionale naturale e storico-culturale, lo Stato membro interpellato sia tenuto a fornire la sua collaborazione.
- 4) Se una restrizione alla libera circolazione dei capitali possa essere giustificata invocando la necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, qualora risulti che l'efficacia di detti controlli possa essere compromessa per il solo fatto che è necessario che le autorità nazionali, durante il periodo di 25 anni di cui all'articolo 7, paragrafo 1, del *Natuurschoonwet* 1928, si rechino in un altro Stato membro per ivi effettuare i necessari controlli.

19. La causa in esame è stata, in un primo momento, riunita alla causa C-87/13 ai fini della fase orale e della sentenza. Nel luglio 2013, in relazione alle cause riunite, hanno presentato osservazioni scritte Q, X (parte nel procedimento principale della causa C-87/13), la Repubblica federale tedesca, il Regno di Spagna, la Repubblica francese, la Repubblica italiana, il Regno dei Paesi Bassi, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, nonché la Commissione europea. La riunione delle cause è stata successivamente revocata.

20. All'udienza del 21 maggio 2014 hanno partecipato Q, la Repubblica federale tedesca, il Regno di Spagna, il Regno dei Paesi Bassi e la Commissione.

V – Analisi giuridica

21. Con le questioni pregiudiziali, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se una disposizione come quella in oggetto, concessiva di un'agevolazione fiscale, sia compatibile con la libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE. Nell'ambito della verifica di una violazione di tale libertà fondamentale, possono essere chiarite anche le questioni sollevate dal giudice del rinvio in relazione all'interpretazione delle direttive sulla cooperazione tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri.

A – Restrizione

22. Un'agevolazione fiscale relativa all'imposta sulle donazioni come quella in oggetto limita la libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE.

23. In primo luogo, la disciplina fiscale delle donazioni rientra nell'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato relative ai movimenti di capitali, sempreché uno degli elementi costitutivi dell'operazione interessata esuli dai confini di un singolo Stato membro⁵. Ciò avviene nella specie, in quanto il bene immobile oggetto della donazione non è situato nei Paesi Bassi, bensì in un altro Stato membro.

24. In secondo luogo, si deve ritenere sussistente una restrizione alla libera circolazione dei capitali qualora la donazione di un bene immobile situato all'estero sia soggetta ad un'imposta più elevata rispetto alla donazione di un bene situato sul territorio nazionale. La Corte si è pronunciata in tal senso nel caso del trasferimento mortis causa⁶, e tale giurisprudenza è trasponibile ad una donazione inter vivos⁷. Nel caso in esame, al bene immobile di Q viene negato il riconoscimento come «tenuta» e, quindi, dell'agevolazione fiscale attinente all'imposta sulle donazioni, per il solo fatto di non essere situato nei Paesi Bassi.

25. Secondo costante giurisprudenza, una siffatta restrizione – nonostante l'eccezione relativa alla legislazione tributaria nazionale ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE – è compatibile con la libera circolazione dei capitali solo se la disparità di trattamento riguarda situazioni non oggettivamente comparabili (v., al riguardo, poco più avanti, sub B) o se è giustificata da motivi imperativi di interesse generale⁸ (v., al riguardo, sub C).

5 — Sentenza Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, punto 20).

6 — V. sentenza Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punto 35).

7 — V. in tal senso sentenza Mattner (EU:C:2010:216, punti 25 e 26).

8 — V., ex multis, sentenza Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punto 44 e la giurisprudenza ivi citata).

B – Comparabilità oggettiva delle situazioni

26. Si pone pertanto la questione, anzitutto, se la situazione di un soggetto passivo che effettui una donazione imponibile avente ad oggetto una «tenuta» situata nei paesi Bassi e la situazione di un soggetto passivo che effettua una donazione imponibile avente ad oggetto un immobile situato in un altro Stato membro, ma che, quanto al resto, soddisfi i requisiti di una «tenuta», siano oggettivamente comparabili.

27. Secondo giurisprudenza costante, la comparabilità oggettiva delle situazioni deve essere esaminata tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalla rispettiva disposizione⁹. In base alle informazioni fornite dal giudice del rinvio, l'obiettivo della presente disposizione agevolativa fiscale consiste nella conservazione del patrimonio nazionale naturale e storico-culturale nei Paesi Bassi.

28. Da tale obiettivo, confinato al territorio nazionale, non consegue, tuttavia, che le situazioni da prendere in considerazione nella specie non sono oggettivamente comparabili. Infatti, come ho già affermato in dettaglio in altra sede, l'obiettivo di una disposizione nazionale che accordi un beneficio fiscale non può essere definito, ai fini dell'esame della comparabilità oggettiva, sotto il profilo meramente nazionale¹⁰.

29. Di conseguenza, le menzionate situazioni sono oggettivamente comparabili qualora il bene immobile situato in un altro Stato membro soddisfi i requisiti fissati dalla disposizione olandese ai fini del riconoscimento come patrimonio naturale e storico-culturale, ad eccezione della localizzazione nel territorio nazionale. Ciò è quanto ricorre nel caso di specie, in quanto a Q è stato negato il riconoscimento sulla base della mera circostanza che il suo immobile non è situato nel territorio nazionale.

C – Giustificazione

30. Resta da verificare se una disposizione concessiva di un'agevolazione fiscale, come quella olandese, sia giustificata da un motivo imperativo di interesse generale.

1. Conservazione del patrimonio naturale e storico-culturale nazionale

31. Nel corso del procedimento, è stato sostenuto che la conservazione del patrimonio naturale e storico-culturale nazionale costituisce un siffatto motivo di giustificazione.

32. È anzitutto pacifico che il Regno dei Paesi Bassi può legittimamente promuovere il proprio patrimonio naturale e culturale. Tale obiettivo verrebbe tuttavia conseguito anche qualora l'agevolazione fiscale venisse estesa ai beni immobili situati all'estero. Contro tale estensione dell'agevolazione fiscale il Regno dei Paesi Bassi non potrebbe utilmente eccepire che ne deriverebbe una diminuzione delle entrate fiscali. Infatti, secondo giurisprudenza costante, l'esigenza di prevenire riduzioni del gettito fiscale non rientra tra i motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una restrizione ad una libertà sancita dal Trattato¹¹.

33. Una giustificazione per la disposizione olandese può, dunque, sussistere unicamente qualora gli Stati membri, in un caso come quello in esame, possano *limitare* la concessione di agevolazioni fiscali ai beni immobili situati nel territorio nazionale.

9 — V., ex multis, sentenze X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punto 22), nonché SCA Group Holding e a. (C-39/13, C-40/13 e C-41/13, EU:C:2014:1758, punto 28).

10 — V. le mie conclusioni nella causa X (C-87/13, EU:C:2014:2164, punto 31).

11 — Sentenza Commissione/Austria (C-10/10, EU:C:2011:399, punto 40 e la giurisprudenza ivi citata).

a) Limiti nella definizione di un obiettivo di promozione

34. La giurisprudenza non ha ancora chiarito a quali condizioni gli Stati membri possano ricollegare un incentivo fiscale alla promozione di un obiettivo limitato al territorio nazionale.

35. È ben vero che varie sono le sentenze già pronunciate in merito a normative fiscali degli Stati membri che prevedevano incentivi fiscali limitati ad operazioni nazionali o a beni nazionali. Nella maggior parte di tali casi, l'obiettivo sotteso alla normativa de qua non era tuttavia limitato al territorio nazionale. In tali casi, la Corte non ha ammesso la restrizione nazionale dell'incentivo fiscale per il solo fatto che l'obiettivo perseguito con tale incentivo viene realizzato in maniera parimenti efficace con il sostegno straniero. In tal senso, nella sentenza Petersen, la Corte non ha ravvisato valide ragioni per cui la politica di sviluppo tedesca potesse essere promossa soltanto da imprese nazionali¹². Nella sentenza relativa all'aiuto tedesco alla proprietà immobiliare essa ha ritenuto che l'obiettivo diretto a soddisfare la domanda di alloggi potesse essere ugualmente raggiunto incoraggiando parimenti l'acquisto di abitazioni all'estero per uso personale¹³. Nella sentenza Persche, la Corte ha rilevato che uno Stato membro non può negare la deduzione di donazioni eseguite a favore di enti stranieri qualora tali enti perseguano interessi identici a quelli perseguiti da enti nazionali¹⁴.

36. Nella specie, l'obiettivo dell'incentivo fiscale consiste nella conservazione del patrimonio naturale e culturale nazionale. Un'agevolazione fiscale per beni immobili stranieri non soddisferebbe tale obiettivo, in quanto essa promuoverebbe il patrimonio culturale e naturale di un altro Stato membro. Di conseguenza, la Corte deve decidere, nella specie, se l'obiettivo sotteso all'agevolazione fiscale de qua, il quale è limitato al territorio nazionale, costituisca un motivo di giustificazione.

37. Sotto questo profilo, la giurisprudenza ha più volte ribadito che gli Stati membri possono decidere essi stessi, in linea di principio, quali siano gli interessi della collettività che intendano promuovere dal punto di vista fiscale¹⁵.

38. La Corte ha inoltre riconosciuto, in linea di principio, che una misura di sostegno di uno Stato membro può essere ricollegata ad un obiettivo nazionale, sempreché il settore oggetto di promozione non sia armonizzato sotto il profilo del diritto dell'Unione¹⁶. Secondo giurisprudenza costante, la volontà degli Stati membri di garantire l'esistenza di un determinato criterio di collegamento tra la società dello Stato membro interessato ed il beneficiario di una prestazione sono idonee a costituire considerazioni oggettive di interesse generale¹⁷. In tal modo viene altresì riconosciuto che l'estensione della cerchia dei beneficiari può comportare un onere irragionevole per lo Stato membro concedente e, dunque, conseguenze sul livello globale del sostegno¹⁸. Lo stesso deve valere qualora l'oggetto del sostegno non sia una determinata persona che presenti un collegamento con la società dello Stato membro, bensì un elemento materiale di tale società, come nella specie il patrimonio naturale e culturale nazionale. Inoltre, non sussiste una differenza rilevante fra l'ipotesi in cui uno Stato membro versi direttamente un sostegno e quello in cui, come nella specie, lo conceda sotto forma di un'agevolazione fiscale, ossia di una rinuncia ad entrate fiscali.

12 — Sentenza Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punto 61).

13 — V. sentenza Commissione/Germania (C-152/05, EU:C:2008:17, punto 28).

14 — V. sentenza Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punti da 47 a 49 e la giurisprudenza ivi citata).

15 — V. sentenze Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punto 39); Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punto 48), nonché Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, punto 30).

16 — V. in tal senso sentenza Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, punto 94).

17 — V., inter alia, sentenze Tas-Hagen e Tas (C-192/05, EU:C:2006:676, punto 34); Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, punto 32), nonché Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, punto 34 e la giurisprudenza ivi citata).

18 — V. sentenza Thiele Meneses (EU:C:2013:683, punto 35 e la giurisprudenza ivi citata).

39. Nondimeno, gli Stati membri non possono essere completamente liberi di definire l'obiettivo di promozione in base al diritto dell'Unione, come ho già avuto modo di illustrare nella causa C-87/13¹⁹. Infatti, un obiettivo potrebbe venire definito anche in maniera manifestamente protezionistica, ad esempio allorché un incentivo fiscale intenda favorire unicamente i propri cittadini, arrecando in tal modo danni considerevoli al mercato interno.

40. Ciò premesso, è necessario operare una distinzione fra obiettivi di promozione nazionali ammissibili e inammissibili sotto il profilo del diritto dell'Unione. La Corte ha fornito al riguardo, nella sentenza *Tankreederei I*, degli elementi preliminari, distinguendo a seconda che il sostegno sia collegato o meno ad una «finalità sociale»²⁰. Nella sentenza *Laboratoires Fournier*, essa non ha inoltre ritenuto ammissibile un obiettivo di promozione definito sotto il profilo meramente nazionale, adducendo che esso era direttamente contrario agli scopi della corrispondente politica comunitaria sanciti nel Trattato²¹.

41. A mio avviso, occorre operare una ponderazione, caso per caso, fra l'obiettivo di promozione di dimensione nazionale perseguito dallo Stato membro per mezzo di una normativa che conceda agevolazioni fiscali, e gli effetti sugli obiettivi dell'Unione sanciti nei Trattati, in particolare la libertà fondamentale che ne risulta limitata. Ciò vale, in ogni caso, qualora l'obiettivo perseguito dallo Stato membro rientri, perlomeno in forma generale, anche negli obiettivi dell'Unione. A condizione che esso non comprometta in maniera sproporzionata la libertà fondamentale allo Stato membro viene in tal modo riconosciuta la possibilità di promuovere con i mezzi a sua disposizione un obiettivo che presenta un collegamento con la sua società, dalla quale provengono anche i mezzi impiegati per la promozione. Inoltre, viene scongiurato il rischio che uno Stato membro non impieghi i propri mezzi al fine di promuovere un obiettivo dell'Unione per il solo motivo che il diritto dell'Unione gli consente unicamente una promozione a livello dell'Unione.

b) Rilevanza dell'obiettivo di promozione

42. Il risultato di una siffatta ponderazione è di regola univoco qualora l'obiettivo perseguito dallo Stato membro venga rispettato proprio nella sua delimitazione nazionale rispetto ai Trattati, come avviene nel caso della conservazione del patrimonio culturale nazionale. Nell'ambito della causa C-87/13 ho pertanto già avuto modo di affermare che la conservazione del patrimonio culturale nazionale costituisce un motivo imperativo di interesse generale idoneo a giustificare una restrizione alla libertà di stabilimento²². Non vedo alcuna ragione per giungere a diversa conclusione nell'ambito di applicazione della libertà di circolazione dei capitali, oggetto di restrizione nella specie. Nella misura in cui la presente agevolazione fiscale sia intesa alla conservazione del patrimonio culturale nazionale, essa è pertanto giustificata.

43. Lo stesso ragionamento vale per la conservazione del patrimonio naturale, nella misura in cui esso debba essere considerato parte del patrimonio culturale quale annesso ad un edificio o quale edificio. Ciò avviene allorché edifici facenti parte del patrimonio culturale nazionale e la natura che li circonda formino un'unità, oppure allorché la natura modellata – ad esempio un giardino barocco – debba essere considerata equivalente ad un edificio.

44. Si pone peraltro la questione se, al di là di ciò, la conservazione del patrimonio naturale nazionale possa parimenti servire da motivo di giustificazione di una restrizione alla libera circolazione dei capitali. Si tratta dei casi in cui viene concessa un'agevolazione fiscale per l'oggetto prioritario di tutela della disposizione di cui all'articolo 1, paragrafo 1, lettera a) del *Natuurschoonwet* 1928, e

19 — V. le mie conclusioni nella causa X (EU:C:2014:2164, paragrafo 43).

20 — V. sentenza *Tankreederei I* (EU:C:2010:827, punti da 30 a 33).

21 — V. sentenza *Laboratoires Fournier* (C-39/04, EU:C:2005:161, punto 23).

22 — V. le mie conclusioni nella causa X (EU:C:2014:2164, paragrafi da 35 a 46).

segnatamente il «bene immobile (...) coperto in tutto o in parte da terreni naturali, boschi o altre risorse boschive», senza che tale bene ospiti al contempo un patrimonio culturale nazionale. Diversamente rispetto al caso del patrimonio culturale, nel Trattato non sono ravvisabili elementi che depongano nel senso che anche il patrimonio naturale debba essere tutelato in maniera specifica nella sua espressione nazionale.

45. Peraltro, diverse parti nel procedimento hanno giustamente richiamato la costante giurisprudenza della Corte che riconosce, in linea generale, la tutela dell'ambiente quale motivo di giustificazione²³. Sebbene tale giurisprudenza sia finora focalizzata sulla tutela dell'ambiente a fronte dell'inquinamento o sulla prudenza nella gestione delle risorse naturali, l'articolo 191, paragrafo 1, primo trattino, TFUE disciplina in termini del tutto generali l'obiettivo di diritto dell'Unione della conservazione e della tutela dell'ambiente. In esso rientra anche la tutela del patrimonio naturale²⁴, alla quale contribuisce anche la conservazione di terreni naturali contigui esistenti. L'agevolazione fiscale controversa nel caso in esame promuove la conservazione di determinate zone naturali quali unità, riducendo il carico fiscale gravante sull'acquisizione per successione o donazione subordinatamente all'imposizione di taluni oneri connessi alla tutela dell'ambiente, rendendo, in tal modo meno probabili cessioni parziali che possano risultare pregiudizievoli per la conservazione di un determinato patrimonio naturale.

46. La disposizione controversa persegue pertanto, anche con riferimento alla conservazione del patrimonio naturale, un obiettivo riconosciuto dai Trattati, seppur solo in termini generali.

c) Portata del pregiudizio del mercato interno

47. La questione se uno Stato membro sia tuttavia legittimato a perseguire un obiettivo promosso dai Trattati solo in termini generali – come nella specie la conservazione del patrimonio culturale – anche in una direzione meramente nazionale, dipende in particolare dalla portata del pregiudizio del mercato interno, nella specie della libera circolazione dei capitali. Tuttavia, nel caso in esame tale pregiudizio non mi sembra a tal punto considerevole da impedire allo Stato membro di circoscrivere il proprio incentivo fiscale al solo patrimonio naturale nazionale.

48. Anzitutto, l'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, prevede che i contribuenti che non si trovino nella medesima situazione per quanto riguarda il luogo di collocamento del loro capitale possano ricevere, in linea di principio, un trattamento differenziato. Anche se tale eccezione viene fortemente relativizzata dal paragrafo 3 della disposizione, e in particolare dalla giurisprudenza²⁵, da essa può tuttavia desumersi che alla libera circolazione dei capitali deve essere attribuito, nell'ambito della sua ponderazione con un obiettivo di promozione perseguito dallo Stato membro, un peso minore rispetto ad altre libertà fondamentali.

49. Oggetto della presente agevolazione fiscale è, dunque, un bene immobile. Con l'incentivo fiscale si mira ad incidere sullo stato del medesimo. Un immobile situato all'estero rientra tuttavia, in linea di principio, nella competenza dello Stato membro nel cui territorio esso si trova. Qualora, nella specie, l'agevolazione fiscale olandese venisse estesa ad un bene immobile inglese, potrebbe addirittura

23 — V. sentenze ADBHU (240/83, EU:C:1985:59, punto 13); Commissione/Danimarca (302/86, EU:C:1988:421, punto 9); Commissione/Belgio (C-2/90, EU:C:1992:310, punto 32); Commissione/Germania (C-463/01, EU:C:2004:797, punto 75); Commissione/Austria (C-320/03, EU:C:2005:684, punto 70); Commissione/Austria (C-524/07, EU:C:2008:717, punto 57), nonché Mickelsson e Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, punto 32).

24 — V. il quarto considerando della direttiva 92/43/CEE del Consiglio, del 21 maggio 1992, relativa alla conservazione degli habitat naturali e seminaturali e della flora e della fauna selvatiche (GU L 206, pag. 7) nonché la sentenza Commissione/Regno Unito (C-6/04, EU:C:2005:626, punto 25).

25 — V. ex multis sentenza Commissione/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148, punti da 45 a 47 e la giurisprudenza ivi citata).

sorgere un conflitto con gli obiettivi della politica di tutela della natura del Regno Unito. Infatti, un'agevolazione fiscale accompagnata da determinate condizioni può esplicare effetti simili agli obblighi e ai divieti fissati dagli Stati membri. Il Regno dei Paesi Bassi non possiede tuttavia siffatte competenze con riferimento ad un bene immobile situato nel Regno Unito.

50. La Commissione ha eccepito al riguardo, in via analogica, che il Regno dei Paesi Bassi già mediante la tassazione del trasferimento di un bene immobile situato all'estero si muove al di fuori della sua competenza territoriale, e che pertanto anche l'agevolazione fiscale dovrebbe essere concessa a prescindere dalla competenza *ratione loci*. Non sono tuttavia d'accordo. Assoggettando ad imposta il trasferimento patrimoniale di un soggetto nazionale, lo Stato membro si limita a considerare la capacità finanziaria di quest'ultimo a favore della società in cui vive, e non eccede in tal modo la propria competenza territoriale quando la capacità finanziaria del soggetto nazionale è rappresentata anche dalla proprietà di un bene immobile situato all'estero,

51. Infine, nel caso in esame, gli effetti sulla libera circolazione dei capitali mi sembrano estremamente limitati. Nella specie, al mercato interno viene in definitiva arrecato un pregiudizio per il fatto che, tramite la promozione dei soli beni immobili nazionali, per i soggetti nazionali diviene meno allettante investire in beni immobili stranieri. In primo luogo, tale promozione riguarda tuttavia unicamente un numero relativamente esiguo di beni immobili idonei a soddisfare i requisiti di una «tenuta». In secondo luogo, nella molteplicità delle considerazioni effettuate da un investitore nell'ambito di un investimento in un bene immobile, l'ammontare di un'eventuale imposta sulle donazioni dovrebbe in genere svolgere unicamente un ruolo secondario.

d) Conclusione

52. Di conseguenza, in definitiva, la restrizione alla libera circolazione dei capitali de qua derivante dall'agevolazione fiscale istituita nell'ambito dell'imposta sulle donazioni è giustificata dagli obiettivi, perseguiti dalla disposizione, della conservazione del patrimonio nazionale sia naturale che culturale.

2. Efficacia dei controlli fiscali

53. Esaminerò, inoltre, se le esigenze legate ai controlli fiscali possano parimenti giustificare la restrizione in esame. Su tale questione si incentra, in particolare, la quarta questione pregiudiziale. Tuttavia, anche le questioni pregiudiziali 2.a., 2.b. e 2.c., nonché la terza questione pregiudiziale, riguardanti le possibilità di assistenza transfrontaliera, vengono sollevate in tale contesto. Con l'ultima questione si chiede se il controllo amministrativo del rispetto dei requisiti dell'agevolazione fiscale de qua venga sufficientemente garantito nel caso di un immobile situato all'estero.

54. Secondo giurisprudenza ben consolidata, le libertà fondamentali possono subire restrizioni per motivi legati all'«efficacia dei controlli fiscali»²⁶. Uno Stato membro deve, infatti, essere in grado, in linea di principio, di determinare correttamente il debito d'imposta di un contribuente²⁷. Ciò può risultare problematico nel caso di fatti che devono essere accertati in un altro Stato membro.

26 — V., ex multis, sentenze Rewe («Cassis de Dijon», 120/78, EU:C:1979:42, punto 8); A (C-101/05, EU:C:2007:804, punto 55), nonché Strojírny Prostějov e Aco Industries Tábor (C-53/13 e C-80/13, EU:C:2014:2011, punto 55).

27 — V., in tal senso, sentenze Futura Participations e Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, punto 31); Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punto 35), nonché SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punto 44).

55. Sempre secondo costante giurisprudenza, tale motivo di giustificazione non può tuttavia essere accolto qualora uno Stato membro possa attuare i necessari controlli all'estero tramite l'assistenza da parte di altri Stati membri²⁸ oppure con l'aiuto di informazioni e prove fornite dal contribuente²⁹. Al riguardo, uno Stato membro deve accettare il fatto che il controllo in un altro Stato membro sia più difficile da eseguire che nel territorio nazionale³⁰. Solo qualora le summenzionate fonti di informazioni siano insufficienti ai fini del controllo di fatti avvenuti all'estero, uno Stato membro può, dunque, invocare il motivo di giustificazione dell'«efficacia dei controlli fiscali»³¹.

56. Stando alle informazioni fornite dal giudice del rinvio, ai fini della decisione amministrativa se un bene immobile soddisfi i requisiti di una «tenuta» ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera a) del *Natuurschoonwet* 1928, sono necessari controlli in loco. Lo stesso deve valere per la successiva verifica qualora il bene immobile continui a soddisfare i requisiti dell'agevolazione fiscale per un periodo di 25 anni.

57. Di conseguenza, è esclusa, nella specie, l'autocertificazione del soggetto passivo quale strumento del controllo fiscale. Si pone tuttavia la questione se i necessari controlli presso il luogo di ubicazione dell'immobile possano essere effettuati tramite l'assistenza delle autorità di altri Stati membri.

a) Sulla direttiva applicabile

58. Ciò premesso, il giudice del rinvio chiede anzitutto, con la questione pregiudiziale 2.a., se le autorità olandesi possano ricevere assistenza, ai sensi della direttiva sul recupero dei crediti 2010/24, dalle autorità dello Stato membro in cui è situato l'immobile.

59. La direttiva sul recupero dei crediti 2010/24 non prevede, tuttavia, alcuna possibilità di assistenza in relazione alla decisione, controversa nel procedimento a quo, se un bene immobile soddisfi i requisiti di una «tenuta» ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), del *Natuurschoonwet* 1928. Infatti, in forza del suo articolo 2, paragrafo 1, essa si applica unicamente ai crediti già sorti. Tuttavia, nella specie, un'imposta sulle donazioni non è ancora sorta.

60. Le autorità olandesi possono tuttavia ricorrere a tal fine, in linea di principio, alla direttiva sulla cooperazione 2011/16.

61. Detta direttiva si applica, ai sensi del suo articolo 2, paragrafo 1, alle imposte di qualsiasi tipo. Fra i tributi esclusi, ai sensi del successivo paragrafo 2 dell'articolo 2, dalla sfera di applicazione della direttiva medesima, non rientra l'imposta sulle donazioni.

62. Non posso condividere la tesi della Repubblica federale tedesca, secondo la quale la direttiva sulla cooperazione 2011/16 non si applicherebbe, tuttavia, ai procedimenti amministrativi preliminari alla tassazione. È vero che l'accertamento, controverso nel procedimento a quo, se un bene immobile possa essere designato come «tenuta» ai sensi del *Natuurschoonwet* 1928, costituisce manifestamente un atto amministrativo generale, al quale sono collegati diversi effetti giuridici. Tuttavia, stando alle informazioni del giudice del rinvio, l'accertamento comporta parimenti, nel caso di donazione, la concessione di un'agevolazione fiscale sull'imposta sulle donazioni. Orbene, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva sulla cooperazione 2011/16, l'ambito di applicazione della medesima è

28 — V., inter alia, sentenze *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, punto 18); *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, punto 50), nonché *Commissione/Belgio* (C-296/12, EU:C:2014:24, punto 43) con riferimento alla direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15).

29 — V., inter alia, sentenze *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, punto 20); *Danner* (C-136/00, EU:C:2002:558, punto 50); *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, punto 53), nonché *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, punto 81).

30 — V., in tal senso, sentenze *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, punto 48), nonché *Commissione/Belgio* (C-383/10, EU:C:2013:364, punto 53).

31 — V., in tal senso, sentenze *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, punto 67), e *Commissione/Belgio* (EU:C:2013:364, punti da 55 a 60).

ampio e comprende tutte le informazioni «prevedibilmente pertinenti» per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte. Pertanto, qualora l'accertamento vincolante sulla base del diritto nazionale possa produrre effetti sulla fissazione di un'imposta ricompresa nell'ambito di applicazione della direttiva sulla cooperazione 2011/16, anche le informazioni relative a tale accertamento sono prevedibilmente pertinenti ai fini della tassazione.

63. Tuttavia, ai fini del successivo controllo del rispetto dei requisiti dell'agevolazione fiscale di cui all'articolo 7, paragrafo 1, prima frase, del *Natuurschoonwet* 1928, non si può ricorrere alla direttiva sulla cooperazione 2011/16. Il Regno dei Paesi Bassi ha giustamente rilevato che si applica al riguardo la direttiva sul recupero dei crediti 2010/24. Infatti, secondo la disposizione olandese, in presenza di determinate condizioni, solo una quota dell'imposta, complessivamente dovuta, non viene riscossa. Come sottolineato anche dalla Corte già nella sentenza *National Grid Indus*, la direttiva sul recupero dei crediti 2010/24 costituisce il fondamento normativo della reciproca assistenza con riferimento ad imposte già fissate, la cui riscossione è peraltro subordinata ad ulteriori presupposti³².

64. Di conseguenza, nella specie, le autorità olandesi possono avvalersi, in linea di principio, ai fini dei controlli fiscali, in un primo momento della direttiva sulla cooperazione 2011/16 e, successivamente, della direttiva sul recupero dei crediti 2010/24.

b) Sulla portata delle indagini amministrative dello Stato membro interpellato

65. Il giudice del rinvio chiede inoltre, con le questioni 2.b. e 2.c., se le autorità dello Stato membro interpellato siano obbligate a procedere in loco ai necessari controlli del bene immobile. Poiché, nella specie, sia la direttiva sulla cooperazione 2011/16 sia, successivamente, la direttiva sul recupero dei crediti 2010/24 sarebbero applicabili, gli obblighi da esse risultanti per lo Stato membro interpellato devono essere esaminati separatamente.

i) La direttiva sulla cooperazione 2011/16

66. Ai sensi dell'articolo 5 della direttiva sulla cooperazione 2011/16, le autorità dello Stato membro interpellato trasmettono le informazioni di cui siano già in possesso o che ottengano «a seguito di un'indagine amministrativa». La nozione di indagine amministrativa viene definita dall'articolo 3, paragrafo 7, della direttiva. Ai sensi di tale disposizione, essa comprende «tutti i controlli, le verifiche e gli interventi eseguiti da Stati membri nell'esercizio delle loro funzioni allo scopo di assicurare la corretta applicazione della normativa fiscale».

67. Questa definizione ampia comprende senz'altro anche i controlli in loco. Ciò trova conforto nell'articolo 6, paragrafo 1, della direttiva sulla cooperazione 2011/16, ai sensi del quale l'autorità interpellata effettua le «indagini (...) necessarie per ottenere le informazioni (...)». La Commissione ha giustamente richiamato, a titolo integrativo, l'articolo 11, paragrafo 1, primo comma, lettere a) e b) della direttiva, dal quale si evince che possono essere effettuate indagini amministrative al di fuori degli uffici in tutto il territorio dello Stato membro interpellato. La questione pregiudiziale 2.b. è pertanto risolta.

68. Il Regno dei Paesi Bassi ha peraltro affermato che i controlli presso il luogo del bene immobile dovrebbero inoltre avvenire a sorpresa, al fine di poter controllare la concessione dell'accesso al pubblico ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, seconda frase, del *Natuurschoonwet* 1928. Tuttavia, il Regno Unito sostiene, al riguardo, che le sue autorità non sono obbligate ad effettuare controlli a

32 — V. sentenza *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punto 78) con riferimento alla direttiva 2008/55/CE del Consiglio, del 26 maggio 2008, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure (GU L 150, pag. 28), sostituita dalla direttiva sul recupero dei crediti 2010/24.

sorpresa ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, e dell'articolo 6, paragrafo 3, della direttiva sulla cooperazione 2011/16. Infatti, secondo il diritto processuale del Regno Unito, i controlli presso il luogo di un bene immobile sarebbero necessariamente connessi alla previa informazione del proprietario dell'immobile.

69. Ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva sulla cooperazione 2011/16, lo Stato membro interpellato non ha alcun obbligo di «effettuare indagini (...) qualora condurre tali indagini (...) richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione». A titolo integrativo, l'articolo 6, paragrafo 3, della direttiva sulla cooperazione 2011/16 stabilisce che, per condurre l'indagine richiesta, l'autorità interpellata procede «come se agisse per conto proprio».

70. La Corte ha già rilevato, in relazione all'antecedente normativo dell'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva sulla cooperazione 2011/16, che, in quanto disposizione derogatoria, esso deve essere interpretato restrittivamente, e che, in forza del principio di leale cooperazione (adesso: articolo 4, paragrafo 3, TFUE), gli Stati membri sono tenuti a svolgere effettivamente lo scambio di informazioni istituito dalla direttiva³³. Tale giurisprudenza comporta due conseguenze con riferimento al caso in esame. In primo luogo, condivido, su tale fondamento, l'argomento della Repubblica federale tedesca e del Regno Unito, secondo il quale il principio di leale cooperazione verrebbe concretizzato dalle menzionate direttive sull'assistenza transfrontaliera e dovrebbe essere rispettato nell'ambito della loro applicazione, senza peraltro istituire di per sé, in contrasto con queste disposizioni, obblighi di assistenza. La terza questione pregiudiziale viene in tal modo risolta.

71. In secondo luogo, interpretando in maniera restrittiva l'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva sulla cooperazione 2011/16, non ravviso attualmente alcuna legittimazione del Regno Unito a negare il controllo a sorpresa dell'accesso al pubblico ad un bene immobile. Siamo, infatti, in presenza di un'informazione accessibile al pubblico, il cui ottenimento non esige l'esercizio di pubblici poteri. Per contro, le disposizioni procedurali richiamate dal Regno Unito dell'ambito del procedimento sembrano riguardare il controllo di beni immobili non accessibili al pubblico.

72. Tuttavia, qualora, in sede di attuazione dell'assistenza, dovesse emergere che alle autorità britanniche debba essere effettivamente impedito di procedere ad un controllo a sorpresa dell'accesso al pubblico di un bene immobile, a causa di un corrispondente divieto previsto dal loro diritto processuale, le autorità olandesi potrebbero eseguire in misura comunque sufficiente i controlli necessari dell'accesso al pubblico al bene immobile anche sulla base di controlli in loco preannunciati e di mezzi di prova integrativi, quali, ad esempio, testimonianze.

ii) La direttiva sul recupero dei crediti 2010/24

73. Nella misura in cui, successivamente al riconoscimento di un bene immobile come «tenuta» e alla fissazione dell'imposta sulle donazioni, siano necessari, nel corso di un arco di tempo pari a 25 anni, periodici controlli del bene immobile, le autorità olandesi possono avvalersi della domanda di informazioni ai sensi dell'articolo 5 della direttiva sul recupero dei crediti 2010/24.

74. Le «indagini amministrative» eseguite dall'autorità interpellata ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva sul recupero dei crediti al fine di ottenere l'informazione, comprendono anche controlli in loco. La direttiva non prevede infatti una limitazione a determinati atti di indagine. Piuttosto, deve trattarsi, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, secondo comma, di tutte

33 — Sentenza *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, punto 48) con riferimento all'articolo 8 della direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15).

le indagini «necessarie» ad ottenere le informazioni. Inoltre, anche la direttiva sul recupero dei crediti 2010/24 fa emergere, al suo articolo 7, paragrafo 1, lettere a) e b), che le indagini possono essere effettuate sia all'interno che all'esterno degli uffici, in tutto il territorio dello Stato membro interpellato. Anche la questione pregiudiziale 2.c. è pertanto risolta.

75. Con riguardo all'articolo 5, paragrafo 2, lettera a) della direttiva sul recupero dei crediti 2010/24, il quale nega un obbligo dell'autorità amministrativa interpellata di trasmettere informazioni «che non sarebbe in grado di ottenere per il recupero di crediti analoghi sorti nello Stato membro adito», nel presente procedimento il Regno Unito non ha sollevato alcuna eccezione fondata sul diritto processuale nazionale. Per il resto, si applicano in via analogica le considerazioni da me svolte in precedenza sui limiti dell'obbligo di indagine nell'ambito della direttiva sulla cooperazione 2011/16³⁴.

76. Infine, non possono condividere la tesi della Repubblica federale tedesca, secondo la quale i continui controlli necessari in relazione alla presente agevolazione fiscale non potrebbero essere ragionevolmente imposti allo Stato membro interpellato a causa degli oneri ad essi connessi. È pur vero che possono sussistere casi eccezionali nei quali procurarsi informazioni costituisce un onere sproporzionato per lo Stato membro interpellato. Tuttavia, in linea di principio, è legittimo esigere anche indagini ampie, in quanto la cooperazione delle autorità amministrative degli Stati membri avviene su base di reciprocità. Inoltre, la direttiva sul recupero dei crediti 2010/24, diversamente dall'articolo 54, paragrafo 1, lettera a) del regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto³⁵, non prevede alcuna limitazione generale dell'obbligo di assistenza per il caso di un onere amministrativo eccessivamente elevato. Con riguardo al principio di leale cooperazione ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE, lo Stato membro richiedente non può tuttavia esigere dallo Stato membro interpellato controlli più frequenti o intensivi di quelli che esso stesso eseguirebbe.

c) Conclusione

77. La presente restrizione alla libera circolazione dei capitali non è pertanto giustificata dall'esigenza di controlli fiscali efficaci, in quanto le autorità olandesi possono eseguire, per mezzo delle domande di informazioni di cui all'articolo 5 della direttiva sulla cooperazione 2011/16 ovvero della direttiva sul recupero dei crediti 2010/24, i controlli necessari. Non occorre pertanto risolvere la quarta questione pregiudiziale, concernente l'esecuzione di controlli autonomi delle autorità olandesi all'estero.

3. Mantenimento della coerenza fiscale

78. Occorre affrontare, da ultimo, il motivo di giustificazione del mantenimento della coerenza fiscale, invocato da alcune parti con riferimento al fatto che, con l'agevolazione fiscale de qua, si mira a compensare gli oneri del proprietario risultanti dall'obbligo di conservazione e dai limiti allo sfruttamento di un bene immobile situato nei Paesi Bassi.

79. Secondo giurisprudenza costante, la necessità di garantire la coerenza di un regime fiscale può giustificare una restrizione all'esercizio di una libertà fondamentale. A tal fine, occorre che sussista un nesso diretto tra un beneficio fiscale e la compensazione di tale beneficio tramite un prelievo fiscale determinato³⁶. Il carattere diretto del suddetto nesso deve al riguardo essere valutato alla luce della finalità della normativa fiscale³⁷.

34 — V. supra, paragrafi da 70 a 72.

35 — GU L 268, pag. 1.

36 — V., ex multis, sentenze Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punto 42); Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punti 43 e 44); DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, punto 46), nonché Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punto 59).

37 — V. ex multis, sentenze Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punto 44) e Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punto 42).

80. A prescindere dalla questione se tale motivo di giustificazione possa contemplare anche oneri al di fuori del diritto tributario, non riesco a scorgere, sulla base delle informazioni del giudice del rinvio, i motivi per cui il riconoscimento come «tenuta» di un bene immobile situato in un altro Stato membro non debba essere parimenti collegato a obblighi di conservazione e limiti allo sfruttamento al fine di trarre vantaggio dall'agevolazione fiscale controversa nella specie. Del resto, il giudice del rinvio ha indicato come obiettivo di tale agevolazione fiscale la conservazione del patrimonio nazionale naturale e culturale, e non la compensazione di oneri del proprietario, i quali non sono direttamente connessi ai requisiti dell'agevolazione fiscale.

81. Di conseguenza, la presente restrizione alla libera circolazione dei capitali non può essere giustificata invocando il mantenimento della coerenza fiscale.

D – *Conclusionione*

82. In definitiva, occorre tuttavia rilevare che l'agevolazione fiscale olandese per le «tenute» nazionali nell'ambito dell'imposta sulle donazioni limita effettivamente la libera circolazione dei capitali; tale limitazione è cionondimeno giustificata per motivi legati alla conservazione del patrimonio naturale e culturale nazionale.

VI – **Conclusionione**

83. Sulla base delle considerazioni svolte, propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali sollevate dal Raad van State nei termini seguenti:

1. Una normativa come quella in esame, la quale limita l'applicazione di un'esenzione dall'imposta sulle donazioni alle tenute situate nel territorio nazionale, non è contraria alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, qualora essa miri alla conservazione del patrimonio naturale e culturale nazionale.
2. Le «indagini amministrative», sia ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 7, della direttiva 2011/16/UE sia ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2010/24/UE, comprendono controlli presso il luogo di ubicazione di un immobile.