

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

10 febbraio 2011 (*)

«Fiscalità diretta – Libera circolazione dei capitali – Imposta sulle successioni – Legati in favore di enti senza scopo di lucro – Rifiuto di applicare un'aliquota ridotta quando tali enti hanno la sede operativa in uno Stato membro diverso da quello in cui il de cuius risiedeva o lavorava effettivamente – Restrizione ? Giustificazione»

Nel procedimento C-25/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Tribunal de première instance de Liège (Belgio), con decisione 7 gennaio 2010, pervenuta in cancelleria il 15 gennaio 2010, nella causa

Missionswerk Werner Heukelbach eV

contro

État belge,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J.N. Cunha Rodrigues, presidente di sezione, dai sigg. A. Arabadjiev, U. Lõhmus (relatore), A. Ó Caoimh e dalla sig.ra P. Lindh, giudici,

avvocato generale: sig. N. Jääskinen

cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 28 ottobre 2010,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Missionswerk Werner Heukelbach eV, dall'avv. J. Roseleth, avocat;
- per il governo belga, dalla sig.ra M. Jacobs e dal sig. J.-C. Halleux, in qualità di agenti, assistiti dall'avv. E. Jacobowitz, avocat;
- per la Commissione europea, dai sigg. R. Lyal e J.-P. Keppenne, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE e 54 TFUE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra la

Missionswerk Werner Heukelbach eV (in prosiegua: la «Missionswerk») e lo Stato belga in merito al rifiuto di quest'ultimo di applicare l'aliquota ridotta delle imposte dovute su una successione disposta in favore di tale associazione.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3 Ai sensi dell'art. 1 della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato [articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam] (GU L 178, pag. 5):

«1. 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.

2. I trasferimenti relativi ai movimenti di capitali si effettuano a condizioni di cambio uguali a quelle praticate per i pagamenti relativi alle transazioni correnti».

4 Tra i movimenti di capitali elencati all'allegato I della direttiva 88/361 figurano, nella sezione XI, i «Movimenti di capitali a carattere personale», che comprendono le successioni e i legati.

La normativa nazionale

5 L'art. 59, punto 2, del code des droits de succession (codice delle imposte di successione) introdotto con regio decreto 31 marzo 1936, n. 308 (*Moniteur belge* del 7 aprile 1936, pag. 2403), convertito con legge 4 maggio 1936 (*Moniteur belge* del 7 maggio 1936, pag. 3426; in prosiegua: il «codice»), dispone che le imposte di successione e sui trasferimenti mortis causa sono ridotte «al 7% per i legati fatti alle associazioni senza scopo di lucro, alle società mutualistiche o alle unioni nazionali di società mutualistiche, alle associazioni professionali e alle associazioni internazionali senza scopo di lucro, alle fondazioni private e alle fondazioni di pubblica utilità».

6 Ai sensi dell'art. 60, n. 1, del codice, come modificato dal decreto programmatico del governo vallone 18 dicembre 2003, recante varie misure in materia di tributi regionali, tesoreria e debito, di organizzazione dei mercati dell'energia, di ambiente, di agricoltura, di autorità locali e subordinate, di patrimonio e di edilizia e della Funzione pubblica (*Moniteur belge* del 6 febbraio 2004, pag. 7196), l'aliquota ridotta prevista all'art. 59, punto 2, del citato codice è applicabile soltanto agli enti e alle istituzioni che rispondano ai seguenti requisiti:

«a. l'ente o l'istituzione deve avere una sede operativa:

– in Belgio, oppure

– nello Stato membro della Comunità europea in cui il de cuius risiedeva effettivamente o lavorava alla data del decesso, o in cui ha effettivamente risieduto o lavorato in precedenza;

b. alla data di apertura della successione, l'ente o l'istituzione deve perseguire nella suddetta sede, in via principale e in modo disinteressato, obiettivi di natura ambientale, filantropica, filosofica, religiosa, scientifica, artistica, pedagogica, culturale, sportiva, politica, sindacale, professionale, umanitaria, patriottica o civica, di istruzione, di assistenza alle persone o agli animali, di assistenza sociale e di affiancamento alle persone;

c. l'ente o l'istituzione deve avere la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale nel territorio dell'Unione europea».

Causa principale e questione pregiudiziale

7 La Missionswerk è un'associazione religiosa con sede statutaria in Germania. Con testamento olografo del 5 novembre 2003 tale associazione è stata designata quale legataria universale della sig.ra Renardie, cittadina belga. La testatrice, da sempre residente in Belgio, è deceduta a Malmedy (Belgio) il 12 giugno 2004.

8 Il 14 giugno 2005 la Missionswerk ha depositato una dichiarazione di successione a nome della defunta presso l'Administration de l'enregistrement et des domaines de Malmedy (Ufficio del registro e del demanio di Malmedy; in prosieguo: l'«amministrazione») e, successivamente, ha pagato le imposte di successione pretese da tale amministrazione, calcolate in base all'aliquota marginale dell'80%, per un importo di EUR 60 038,51.

9 Con lettera del 1° dicembre 2005 la Missionswerk ha chiesto all'amministrazione di beneficiare dell'aliquota ridotta delle imposte di successione prevista all'art. 59, punto 2, del codice. La domanda è stata respinta in quanto tale associazione non soddisfaceva i requisiti di cui dall'art. 60, n. 1, del suddetto codice.

10 Il 7 agosto 2006 la Missionswerk ha chiesto all'amministrazione il rimborso della differenza tra l'importo delle imposte risultante dall'applicazione dell'aliquota marginale e quello risultante dall'applicazione dell'aliquota ridotta. La suddetta amministrazione ha respinto la sua domanda adducendo che non era sufficientemente dimostrato che la sig.ra Renardie avesse risieduto o lavorato in Germania.

11 Nel suo ricorso proposto dinanzi al giudice nazionale, la Missionswerk chiede il rimborso delle imposte di successione il cui importo eccede quello risultante dall'applicazione dell'aliquota ridotta di cui rivendica il beneficio. Tale associazione sostiene che gli artt. 59, punto 2, e 60, n. 1, del codice determinano una discriminazione a danno dei residenti della Regione vallona che trasmettono per legato i propri beni a favore di associazioni ovvero di enti caritativi con sede negli Stati membri dell'Unione in cui essi non abbiano mai risieduto né lavorato.

12 Ciò premesso, il Tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi) ha deciso di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli artt. 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] e 54 [TFUE] debbano essere interpretati nel senso che vietano al legislatore di uno Stato membro di adottare o mantenere una norma che riserva il beneficio di un'aliquota di imposta ridotta pari al 7% alle associazioni senza scopo di lucro, alle società mutualistiche o alle unioni nazionali di società mutualistiche, alle unioni professionali e alle associazioni internazionali senza scopo di lucro, alle fondazioni private e alle fondazioni di utilità pubblica, stabilite in uno Stato membro in cui il de cuius – residente vallone – risiedeva effettivamente o lavorava alla data del decesso, o ha effettivamente risieduto o lavorato in precedenza».

Sulla questione pregiudiziale

Sull'individuazione delle pertinenti disposizioni del diritto dell'Unione

13 Il giudice del rinvio ha sollevato la propria questione pregiudiziale con riferimento agli artt. 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE e 54 TFUE. Tuttavia, la Commissione europea ritiene che la

fattispecie della causa principale rientri nell'ambito della libera circolazione dei capitali.

14 A tal riguardo, occorre anzitutto constatare che, trattandosi di una questione che riguarda la compatibilità con il diritto dell'Unione di disposizioni nazionali relative alle imposte di successione, né la libera circolazione dei lavoratori (art. 45 TFUE) né la libertà di stabilimento (artt. 49 TFUE e 54 TFUE) sono rilevanti.

15 Per quanto riguarda poi la libera circolazione dei capitali, occorre ricordare che, in assenza di definizione, nel Trattato FUE, della nozione di «movimenti di capitali», la Corte ha riconosciuto un valore indicativo alla nomenclatura allegata alla direttiva 88/361, anche se quest'ultima è stata adottata sulla base degli artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CEE (gli artt. 67-73 del Trattato CEE sono stati sostituiti dagli artt. 73 B e 73 G del Trattato CE, a loro volta divenuti artt. 56 CE e 60 CE), fermo restando che, conformemente alla sua introduzione, l'elenco che essa contiene non presenta un carattere esaustivo (v. sentenze 23 febbraio 2006, causa C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Racc. pag. I-1957, punto 39; 14 settembre 2006, causa C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Racc. pag. I-8203, punto 22; 11 settembre 2008, causa C-111/07, Eckelkamp e a., Racc. pag. I-6845, punto 38; 11 settembre 2008, causa C-43/07, Arens-Sikken, Racc. pag. I-6887, punto 29, e 22 aprile 2010, causa C-510/08, Mattner, Racc. pag. I-3047, punto 19).

16 A tale riguardo la Corte, rammentando in particolare che le successioni, consistenti in una trasmissione a una o più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta, ricadono nell'ambito di applicazione della sezione XI dell'allegato I della direttiva 88/361, intitolato «Movimenti di capitali a carattere personale», ha dichiarato che le successioni costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'art. 63 TFUE, ad eccezione dei casi in cui gli elementi che le costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro (v., in tal senso, sentenza Eckelkamp e a., cit., punto 39 e giurisprudenza ivi citata). Orbene, un caso come quello di specie, nel quale una persona residente in Belgio ha effettuato un legato a favore di un ente senza scopo di lucro con sede statutaria in Germania, non costituisce affatto una situazione puramente interna.

17 Ne consegue che ad una fattispecie come quella oggetto della causa principale si applicano le disposizioni del Trattato FUE relative alla libera circolazione dei capitali.

18 Infine, per quanto riguarda la pertinenza del riferimento contenuto nella questione pregiudiziale all'art. 18 TFUE, che sancisce il principio generale del divieto di ogni discriminazione fondata sulla nazionalità, va ricordato che tale disposizione tende ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione per le quali il Trattato FUE non stabilisca regole specifiche di non discriminazione (sentenze 21 gennaio 2010, causa C-311/08, SGI, Racc. pag. I-487, punto 31 e giurisprudenza ivi citata, nonché 26 ottobre 2010, causa C-97/09, Schmelz, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 44).

19 Giacché sono applicabili le disposizioni relative alla libera circolazione dei capitali e poiché queste ultime prevedono regole specifiche di non discriminazione, l'art. 18 TFUE non è applicabile.

20 Occorre pertanto considerare che, con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 63 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro che riserva la possibilità di beneficiare dell'aliquota ridotta delle imposte di successione agli enti senza scopo di lucro che abbiano la sede operativa in tale Stato membro ovvero in quello nel quale il de cuius risiedeva effettivamente o lavorava alla data del decesso, o in cui ha effettivamente risieduto o lavorato in precedenza.

Sull'esistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali

- 21 L'art. 63, n. 1, TFUE vieta in maniera generale le restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri.
- 22 Emerge da una giurisprudenza consolidata che le misure vietate dall'art. 63, n. 1, TFUE, in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, comprendono, in caso di successioni, quelle che hanno l'effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i beni di cui trattasi e che effettua la tassazione sulla successione dei detti beni (sentenza van Hilten-van der Heijden, cit., punto 44 e giurisprudenza ivi citata).
- 23 Nel caso di specie, la normativa nazionale oggetto della causa principale riserva la possibilità di beneficiare dell'aliquota ridotta delle imposte di successione agli enti senza scopo di lucro che hanno la sede operativa in Belgio o nello Stato membro nel quale il de cuius risiedeva effettivamente o lavorava alla data del decesso, o in cui ha effettivamente risieduto o lavorato in precedenza.
- 24 Tale normativa comporta quindi che una successione sia soggetta a imposte più gravose quando sia disposta a favore di un ente senza scopo di lucro con sede operativa in uno Stato membro nel quale il de cuius non abbia effettivamente risieduto o lavorato e, di conseguenza, ha l'effetto di restringere i movimenti di capitali diminuendo il valore della successione (v., per analogia, sentenza Eckelkamp e a., cit., punto 45).
- 25 Inoltre, come ha osservato la Commissione, l'applicazione di un'aliquota d'imposta più elevata a taluni movimenti di capitali transfrontalieri rispetto a quella applicata ai movimenti all'interno del Belgio è tale da scoraggiare tali movimenti di capitali transfrontalieri, dissuadendo i residenti belgi dal designare quali legatari soggetti stabiliti in Stati membri nei quali essi non abbiano effettivamente risieduto o lavorato (v., in tal senso, sentenza 27 gennaio 2009, causa C-318/07, Persche, Racc. pag. I-359, punto 38).
- 26 Una tale normativa nazionale costituisce dunque una restrizione alla libera circolazione dei capitali, ai sensi dell'art. 63, n. 1, TFUE.

Sulla giustificazione della restrizione alla libera circolazione dei capitali

- 27 Secondo il governo belga, la differenza di trattamento risultante dalla normativa della Regione vallona oggetto della causa principale è giustificata, giacché, rispetto all'obiettivo perseguito dalla normativa belga, gli enti senza scopo di lucro, quale quello di cui alla causa principale, non si trovano in una situazione oggettivamente paragonabile a quella degli enti la cui sede operativa è ubicata in Belgio. Gli Stati membri avrebbero il diritto, da un lato, di pretendere l'esistenza di un nesso sufficientemente stretto tra gli enti senza scopo di lucro e le attività che essi esercitano ai fini della concessione di determinati agevolazioni fiscali e, dall'altro, di decidere quali interessi della collettività essi vogliano promuovere concedendo vantaggi fiscali a tali enti. Nel caso di specie, la collettività belga trarrebbe un vantaggio dalla citata normativa.

28 A tal riguardo occorre ricordare che, conformemente all'art. 65, nn. 1, lett. a), e 3, TFUE, l'art. 63 TFUE non pregiudica il diritto degli Stati membri di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale, a condizione che tali disposizioni non costituiscano un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata alla libera circolazione dei capitali e dei pagamenti come definita al suddetto art. 63.

29 Dalla giurisprudenza emerge che, perché una normativa fiscale nazionale possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato FUE relative alla libera circolazione dei capitali, occorre che la differenza di trattamento riguardi situazioni che non siano oggettivamente paragonabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale (v. sentenze 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen, Racc. pag. I-4071, punto 43; 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. I-7477, punto 29; 8 settembre 2005, causa C-512/03, Blanckaert, Racc. pag. I-7685, punto 42, e 17 settembre 2009, causa C-182/08, Glaxo Wellcome, Racc. pag. I-8591, punto 68).

30 La Corte ha già avuto modo di dichiarare che, pur essendo legittimo che uno Stato membro pretenda, ai fini della concessione di determinate agevolazioni fiscali, l'esistenza di un nesso sufficientemente stretto tra gli enti che esso ritiene perseguano alcuni dei suoi obiettivi di interesse generale e le attività che essi esercitano (v., in tal senso, sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer, cit., punto 37), esso non può, tuttavia, circoscrivere tale beneficio ai soli enti stabiliti sul proprio territorio le cui attività siano idonee a sollevarlo da parte delle proprie responsabilità (sentenza Persche, cit., punto 44).

31 In particolare, la possibilità per uno Stato membro di essere sollevato da parte delle proprie responsabilità non gli consente di introdurre una differenza di trattamento tra gli enti riconosciuti di interesse generale nazionali e quelli stabiliti in un altro Stato membro per il fatto che i legati eseguiti a favore di questi ultimi enti, quand'anche le attività degli stessi perseguano gli stessi obiettivi della normativa del primo Stato membro, non possono condurre ad una compensazione di bilancio. Da una giurisprudenza costante emerge, infatti, che l'esigenza di prevenire la contrazione del gettito fiscale non rientra tra gli obiettivi enunciati all'art. 65 TFUE né tra i motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una restrizione ad una libertà sancita dal Trattato FUE (sentenza Persche, cit., punto 46).

32 La Corte ha altresì dichiarato che, qualora un ente riconosciuto di interesse generale in uno Stato membro integri le condizioni stabilite a questo stesso scopo dalla normativa di un altro Stato membro ed abbia come obiettivo la promozione di interessi della collettività identici, sì da poter essere riconosciuto di interesse generale in questo secondo Stato, cosa che spetta alle autorità nazionali del medesimo, giudici compresi, verificare, le autorità di detto Stato non possono negare a tale ente il diritto alla parità di trattamento per il solo fatto che esso non ha sede sul territorio di tale Stato membro (sentenza Persche, cit., punto 49).

33 Infatti, un ente stabilito in uno Stato membro che soddisfi i requisiti imposti da un altro Stato membro per beneficiare di agevolazioni fiscali si trova, in ordine alla concessione da parte di quest'ultimo Stato di agevolazioni fiscali volte a promuovere le attività di interesse generale in questione, in una situazione paragonabile a quella degli enti riconosciuti di interesse generale stabiliti in quest'ultimo Stato membro (sentenza Persche, cit., punto 50).

34 Nel caso di specie, si deve constatare che la normativa della Regione vallona di cui trattasi nella causa principale assume come criterio il luogo della sede operativa dell'ente senza scopo di lucro, sede che deve essere ubicata in Belgio oppure in uno Stato membro nel quale il de cuius ha

risieduto o lavorava, per stabilire se occorra applicare un'aliquota ridotta delle imposte di successione. Ciò premesso, come risulta dalla giurisprudenza citata ai precedenti punti 31-33, qualora l'ente riconosciuto di interesse generale in questione soddisfi i requisiti, diversi da quello relativo al luogo della sede operativa, imposti dalla normativa vallona al fine di beneficiare di agevolazioni fiscali in materia di imposte di successione, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare, le autorità di detto Stato membro non possono negare a tale ente il diritto alla parità di trattamento per il fatto che esso non ha sede operativa sul territorio di tale Stato membro né nello Stato membro nel quale il de cuius ha lavorato o risieduto.

35 In ogni caso, occorre considerare che la normativa belga di cui trattasi nella causa principale non consente di raggiungere l'obiettivo perseguito, consistente nel privilegiare dal punto di vista fiscale soltanto gli enti le cui attività vadano a beneficio della collettività belga.

36 Infatti, la suddetta normativa, assumendo come criterio il luogo della sede operativa dell'ente in questione al fine di stabilire l'esistenza di un nesso stretto con la collettività belga, porta non solo a trattare in modo diverso gli enti la cui sede sia sul territorio belga e quelli che non soddisfano tale criterio pur avendo un nesso stretto con tale collettività, ma anche a trattare in modo analogo gli enti aventi sede operativa in Belgio, indipendentemente dal fatto che essi abbiano dimostrato di avere un nesso stretto con la suddetta collettività.

37 Alla luce di tutte le considerazioni sin qui svolte risulta che la questione sollevata va risolta dichiarando che l'art. 63 TFUE osta alla normativa di uno Stato membro che riservi la possibilità di beneficiare dell'aliquota ridotta delle imposte di successione agli enti senza scopo di lucro che abbiano la sede operativa in tale Stato membro o nello Stato membro nel quale il de cuius risiedeva effettivamente o lavorava alla data del decesso, oppure in cui ha effettivamente risieduto o lavorato in precedenza.

Sulle spese

38 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

L'art. 63 TFUE osta alla normativa di uno Stato membro che riservi la possibilità di beneficiare dell'aliquota ridotta delle imposte di successione agli enti senza scopo di lucro che abbiano la sede operativa in tale Stato membro o nello Stato membro nel quale il de cuius risiedeva effettivamente o lavorava alla data del decesso, oppure in cui ha effettivamente risieduto o lavorato in precedenza.

Firme

* Lingua processuale: il francese.