

**Causa C?67/08**

**Margarete Block**

**contro**

**Finanzamt Kaufbeuren**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof)

«Libera circolazione dei capitali — Artt. 56 CE e 58 CE — Imposta di successione — Normativa nazionale che non consente di imputare all'imposta di successione dovuta nello Stato membro in cui il de cuius era residente al momento del decesso le imposte di successione assolte dall'erede in un altro Stato membro qualora i beni ereditari consistano in crediti di capitale — Doppia imposizione — Restrizione — Insussistenza»

Massime della sentenza

*Libera circolazione dei capitali — Restrizioni — Imposta di successione*

*(Artt. 56 CE e 58 CE)*

Gli artt. 56 CE e 58 CE devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una normativa di uno Stato membro che, ai fini del calcolo dell'imposta di successione dovuta da un erede residente in tale Stato membro su crediti di capitale vantati nei confronti di un istituto di credito ubicato in un altro Stato membro, non preveda, nel caso in cui il de cuius risiedesse, al momento del decesso, nel primo Stato membro, l'imputazione all'imposta di successione ivi dovuta dell'imposta di successione assolta nell'altro Stato membro.

Infatti, tale svantaggio fiscale deriva dall'esercizio parallelo, da parte dei due Stati membri in questione, della loro competenza fiscale, il quale è caratterizzato dalla scelta dell'uno di assoggettare i crediti di capitale all'imposta sulle successioni nazionale se il creditore è residente in tale Stato membro, mentre la scelta dell'altro è di assoggettare tali crediti all'imposta sulle successioni nazionale se il debitore ha la propria sede in quest'ultimo Stato membro. Orbene, il diritto comunitario, al suo stato attuale di sviluppo ed in una situazione riguardante il pagamento dell'imposta di successione, non prescrive criteri generali per la ripartizione delle competenze tra gli Stati membri con riferimento all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità europea. Ne discende che, allo stato attuale dello sviluppo del diritto comunitario, gli Stati membri godono, fatto salvo il rispetto del diritto comunitario, di una certa autonomia in materia e che, pertanto, non hanno l'obbligo di adattare il proprio sistema fiscale ai vari sistemi di tassazione degli altri Stati membri, al fine, in particolare, di eliminare la doppia imposizione che risulta dal parallelo esercizio da parte dei detti Stati membri della loro competenza fiscale e, conseguentemente, al fine di consentire la detrazione dell'imposta di successione assolta in uno Stato membro diverso da quello nel quale l'erede risiede.

Tali considerazioni non possono essere rimesse in discussione dalla circostanza che la normativa nazionale prevede norme di imputazione più favorevoli nel caso in cui il de cuius risiedesse, al momento del decesso, in un altro Stato membro, in quanto tale disparità di trattamento, quanto alla successione di una persona non residente al momento del suo decesso, risulta anch'essa dalla scelta dello Stato membro in questione – rientrante nell'ambito delle sue competenze

tributarie – di adottare il luogo di residenza del creditore come criterio di collegamento ai fini della determinazione del carattere «estero» del patrimonio successorio e, pertanto, ai fini dell'imputabilità dell'imposta di successione assoluta in un altro Stato membro.

(v. punti 28, 30-32, 34, 36 e dispositivo)

## SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

12 febbraio 2009 (\*)

«Libera circolazione dei capitali – Artt. 56 CE e 58 CE – Imposta di successione – Normativa nazionale che non consente di imputare all'imposta di successione dovuta nello Stato membro in cui il de cuius era residente al momento del decesso le imposte di successione assolute dall'erede in un altro Stato membro qualora i beni ereditari consistano in crediti di capitale – Doppia imposizione – Restrizione – Insussistenza»

Nel procedimento C-67/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione 16 gennaio 2008, pervenuta in cancelleria il 20 febbraio 2008, nella causa

**Margarete Block**

contro

**Finanzamt Kaufbeuren,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dal sig. A. Ó Caoimh (relatore), dai sigg. J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák

cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento ed in seguito all'udienza del 27 novembre 2008,

considerate le osservazioni presentate:

- per la sig.ra Block, dall'avv. S. Gorski, Rechtsanwalt;
- per il Finanzamt Kaufbeuren, dal sig. M. Stock, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;

- per il governo spagnolo, dal sig. M. Muñoz Pérez, in qualità di agente;
- per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re C. Wissels e M. Noort, in qualità di agenti;
- per il governo polacco, dal sig. M. Dowgielewicz, in qualità di agente;
- per il governo del Regno Unito, dal sig. S. Ossowski, in qualità di agente, assistito dalla sig.ra S. Ford, barrister;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e W. Mölls, 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. 56 CE e 58 CE relativi alla libera circolazione dei capitali.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra la sig.ra Block, erede di una persona deceduta in Germania, ed il Finanzamt Kaufbeuren (Ufficio tributario di Kaufbeuren; in prosieguo: il «Finanzamt») in merito al calcolo dell'imposta di successione dovuta su crediti di capitale che il de cuius vantava nei confronti di istituti di credito ubicati in Spagna.

## **Contesto normativo**

### *La normativa comunitaria*

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 Fra i movimenti di capitali elencati all'allegato I della direttiva 88/361 figurano, alla rubrica XI dell'allegato medesimo, i movimenti di capitali a carattere personale, che comprendono le successioni e i legati.

### *La normativa nazionale*

5 L'art. 1, n. 1, punto 1, della legge relativa all'imposta su successioni e donazioni (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), nella versione applicabile nel 1999 (BGBl. 1997 I, pag. 378; in prosieguo: l'«ErbStG»), prevede che le successioni ricadono sotto questa legge in quanto operazioni imponibili.

6 L'art. 2, n. 1, punto 1, dell'ErbStG, sotto il titolo «Obbligazione fiscale personale», così recita:

«(1) L'obbligazione fiscale si applica

1. nei casi di cui all'art. 1, n. 1, punti 1?3, all'intera devoluzione patrimoniale se il de cuius, al momento del decesso, il donatore, al momento dell'esecuzione della donazione, o l'acquirente, al momento in cui l'imposta è sorta, possiede lo status di soggetto nazionale. Si considerano soggetti nazionali:

a) le persone fisiche aventi residenza o dimora abituale nel territorio nazionale,

(...).».

7 Sotto il titolo «Imputazione delle imposte di successione estere», l'art. 21, nn. 1 e 2, dell'ErbStG così dispone:

«(1) Nel caso di acquirenti il cui patrimonio estero sia soggetto, in uno Stato estero, ad imposta – estera – equivalente all'imposta di successione tedesca, l'imposta estera, liquidata e dovuta acquirente, assolta e non suscettibile di riduzione, deve essere imputata all'imposta di successione tedesca, nella misura in cui il patrimonio estero sia parimenti assoggettato a quest'ultima, nei casi previsti dall'art. 2, n. 1, punto 1 e in quanto non trovino applicazione le disposizioni di una convenzione [fiscale] contro [le] doppie imposizioni, (...), subordinatamente alla presentazione di espressa domanda in tal senso.

(2) Sono considerati patrimonio estero ai sensi del n. 1,

1. se il de cuius possedeva lo status di soggetto nazionale al momento del decesso: tutti gli elementi patrimoniali ricompresi nelle categorie menzionate all'art. 121 del Bewertungsgesetz [legge relativa alla valutazione dei beni, nella sua versione applicabile nel 1999 (BGBl. 1991 I, pag. 230; in prosieguo: il «BewG»)], che ricadono sotto uno Stato diverso, nonché tutti i diritti di godimento relativi a tali elementi patrimoniali;

2. se il de cuius non possedeva lo status di soggetto nazionale al momento del decesso: tutti gli elementi patrimoniali, ad eccezione del patrimonio tedesco ai sensi dell'art. 121 del [BewG], nonché tutti i diritti di godimento relativi a tali elementi patrimoniali».

8 Sotto il titolo «Patrimonio nazionale», l'art. 121 del BewG enuncia quanto segue:

«Il patrimonio nazionale comprende:

1. il patrimonio agricolo e forestale nazionale;

2. il patrimonio immobiliare nazionale;

3. il capitale di esercizio nazionale. Si considera tale il patrimonio utilizzato ai fini del perseguimento di un'attività industriale o commerciale sul territorio nazionale, se, a tal fine, nel territorio nazionale viene mantenuta una sede aziendale stabile, ovvero vi è stato nominato un rappresentante permanente;

4. le quote di società di capitali, se la società ha la propria sede o la propria direzione commerciale nel territorio nazionale e il socio detiene, direttamente o indirettamente, da solo o congiuntamente a soggetti ad esso collegati ai sensi dell'art. 1, n. 2, della legge fiscale relativa ai rapporti con l'estero [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen

(Außensteuergesetz)] (...), una partecipazione pari ad almeno il 10% del capitale iniziale o del capitale sociale;

5. le invenzioni, i modelli di utilità e le topografie non ricomprese nel punto 3, iscritti in un libro o in un registro nazionali;

6. i beni economici non ricompresi nei punti 1, 2 e 5 e destinati ad un'attività industriale o commerciale nazionale, segnatamente in forma di locazione o di affitto;

7. le ipoteche, i debiti immobiliari, le rendite fondiari e gli altri crediti o diritti garantiti, direttamente o indirettamente, da beni immobili ubicati nel territorio nazionale, da diritti assimilabili a beni immobili ubicati nel territorio nazionale o da navi o battelli iscritti in un registro nazionale. Ne restano esclusi i prestiti ed i crediti per i quali siano stati emessi titoli obbligazionari;

8. i crediti derivanti dalla partecipazione ad un'attività commerciale in qualità di socio di fatto e quelli derivanti da prestiti partecipativi, se il debitore ha la propria residenza o dimora abituale, la propria sede o direzione commerciale nel territorio nazionale;

9. i diritti di godimento relativi ad uno degli elementi patrimoniali menzionati ai punti 1?8».

### **Causa principale e questioni pregiudiziali**

9 La sig.ra Block, residente in Germania, è l'unica erede di una persona deceduta nel 1999 in questo stesso Stato membro, dove si trovava il luogo della sua ultima residenza. L'eredità era costituita essenzialmente da capitali, situati per una parte in Germania, per l'ammontare di DEM 144 255, e, per l'altra, presso istituti di credito ubicati in Spagna per un importo pari a DEM 994 494. Quanto a quest'ultimo patrimonio, la sig.ra Block assolveva in Spagna l'imposta di successione per un importo pari a DEM 207 565.

10 Con avviso di accertamento 14 marzo 2000, il Finanzamt determinava l'imposta di successione dovuta in Germania dalla sig.ra Block senza tenere conto dell'imposta di successione assolta in Spagna. La sig.ra Block proponeva un ricorso avverso tale avviso, richiedendo che l'imposta di successione versata in Spagna fosse imputata all'imposta di successione da pagare in Germania e che, pertanto, l'importo eccedente quest'ultima le fosse rimborsato.

11 Con decisione 4 luglio 2003, il Finanzamt autorizzava, in seguito a detto ricorso, la detrazione del debito fiscale spagnolo a titolo di passivo ereditario, vale a dire la detrazione dell'imposta di successione corrisposta in Spagna dalla base imponibile per l'imposta di successione dovuta in Germania. Secondo tale decisione l'acquisizione imponibile, detratti i debiti connessi a legati nonché la franchigia personale, ammontava a DEM 579 000 e l'importo dell'imposta di successione gravante su tale acquisizione veniva quantificato in DEM 124 500 (EUR 63 655,84).

12 Adito su ricorso della sig.ra Block, con il quale essa domandava che l'imposta di successione corrisposta in Spagna, invece di essere detratta dalla base imponibile allo stesso modo di un debito ereditario, venisse imputata all'imposta di successione da versare in Germania, il Finanzgericht riteneva che l'imputazione dell'imposta di successione spagnola prevista all'art. 21, n. 1, dell'ErbStG restasse esclusa dal n. 2, punto 1, dell'articolo medesimo, in quanto i crediti di capitale vantati nei confronti di istituti di credito ubicati in Spagna non ricadono sotto l'art. 121 del BewG. Tali crediti di capitale non costituirebbero, quindi, un «patrimonio estero» ai sensi dell'art. 21, n. 2, punto 1, dell'ErbStG. Secondo il Finanzgericht, anche se i crediti di capitale in questione sono soggetti a doppia imposizione, non è tuttavia compito delle autorità tributarie tedesche sovvenzionare altri Stati membri.

13 Adito su ricorso per cassazione («Revision»), il Bundesfinanzhof rileva che, data la mancanza di armonizzazione comunitaria relativamente alla nozione di «patrimonio estero», la sig.ra Block è soggetta a doppia imposizione, dal momento che, al fine di determinare il prelievo dell'imposta di successione concernente i crediti di capitale, la Repubblica federale di Germania applica il criterio della residenza del creditore, mentre il Regno di Spagna applica quello della residenza del debitore.

14 Il giudice del rinvio si chiede se questa doppia imposizione sia in contrasto con il diritto comunitario. Da una parte, invero, se l'intero patrimonio del de cuius fosse stato collocato in Germania, sarebbe stata esigibile solo l'imposta di successione tedesca. Dall'altra, quanto al criterio di collegamento dell'imposizione, il criterio della residenza del creditore non è meno ragionevole di quello della residenza del debitore, dato che il patrimonio ereditato appartiene al creditore.

15 Peraltro, il detto giudice si chiede se, nell'ipotesi in cui tale doppia imposizione costituisca una restrizione alla libera circolazione dei capitali, questa sia giustificata dall'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato CE [divenuto art. 58, n. 1, lett. a), CE], come interpretato nella dichiarazione n. 7 sull'art. 73 D del Trattato che istituisce la Comunità europea, allegata al Trattato UE (GU 1992, C 191, pag. 95), dichiarazione secondo la quale «[l]a Conferenza afferma che il diritto degli Stati membri di applicare le pertinenti disposizioni delle rispettive legislazioni tributarie di cui all'articolo 73 D, paragrafo 1, lettera a) del presente trattato si applica soltanto per quanto riguarda le pertinenti disposizioni vigenti alla fine del 1993. Tuttavia, la presente dichiarazione si applica soltanto ai movimenti di capitali ed ai pagamenti tra Stati membri». Orbene, le disposizioni dell'art. 21 dell'ErbStG sono anteriori all'anno 1993, non essendo l'emanazione, nel 1997, della nuova versione di tale legge un atto costitutivo del legislatore equivalente ad una nuova pubblicazione.

16 Ciò premesso, il Bundesfinanzhof decideva di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni di cui all'art. 73 D, nn. 1, lett. a), e 3, del Trattato CE [divenuto art. 58, nn. 1, lett. a), e 3, CE] consentano di escludere la detrazione dell'imposta di successione spagnola dall'imposta di successione tedesca anche nel caso di successioni aperte nel 1999 ai sensi dell'art. 21, nn. 1 e 2, punto 1, dell'ErbStG, nel combinato disposto con l'art. 121 del BewG (restrizione oggettiva).

2) Se l'art. 73 B, n. 1, del Trattato CE (divenuto art. 56, n. 1, CE) debba essere interpretato nel senso che l'imposta di successione riscossa da un altro Stato membro dell'Unione europea, nel caso di acquisizione ereditaria di crediti di capitali detenuti dal de cuius, da ultimo residente in Germania, nei confronti di istituti di credito nello Stato membro medesimo, da un erede anch'esso residente in Germania, debba essere detratta dall'imposta di successione tedesca.

3) Se, al fine di stabilire quale degli Stati interessati sia tenuto ad evitare la doppia imposizione rilevi la pertinenza dei diversi criteri di collegamento nelle normative fiscali nazionali e ? in caso affermativo ? se il collegamento alla residenza del creditore sia più pertinente rispetto al collegamento alla residenza del debitore».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

17 Con le sue questioni pregiudiziali, che appare opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se gli artt. 56 CE e 58 CE debbano essere interpretati nel senso che essi ostino ad una normativa di uno Stato membro, come quella in oggetto alla causa principale, che, ai fini del calcolo dell'imposta di successione dovuta da un erede residente in tale Stato membro sui crediti di capitale vantati nei confronti di un istituto di credito ubicato in un altro Stato membro, non preveda, nel caso in cui il de cuius risiedesse, al momento del decesso, nel primo Stato membro, l'imputazione all'imposta di successione dovuta in quest'ultimo dell'imposta di successione assolta nell'altro Stato membro.

18 Secondo una costante giurisprudenza, l'art. 56, n. 1, CE vieta in maniera generale le restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri (sentenza 6 dicembre 2007, cause riunite C?463/04 e C?464/04, Federconsumatori e a., Racc. pag. I?10419, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

19 In assenza di definizione, nell'ambito del Trattato, della nozione di «movimenti di capitali» ai sensi dell'art. 56, n. 1, CE, la Corte ha in precedenza riconosciuto un valore indicativo alla nomenclatura che costituisce l'allegato I della direttiva 88/361, benché questa sia stata adottata sulla base degli artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CEE (divenuti artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CE, abrogati dal Trattato di Amsterdam), tenuto conto del fatto che, conformemente al terzo comma dell'introduzione di tale allegato, la nomenclatura che essa contiene non è limitativa della nozione di movimenti di capitali (v., in particolare, sentenze 23 febbraio 2006, causa C?513/03, van Hilten-van der Heijden, Racc. pag. I?1957, punto 39, nonché 17 gennaio 2008, causa C?256/06, Jäger, Racc. pag. I?123, punto 24).

20 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, sono regolate dal titolo XI dell'allegato I della direttiva 88/361, intitolato «Movimenti di capitali a carattere personale», ha dichiarato che le successioni, che riguardano somme pecuniarie, beni immobili o beni mobili, costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'art. 56 CE, ad eccezione dei casi in cui gli elementi che le costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro (v., in particolare, sentenze 11 dicembre 2003, causa C?364/01, Barbier, Racc. pag. I?15013, punto 58; 11 settembre 2008, causa C?43/07, Arens-Sikken, Racc. pag. I?6887, punto 30, e causa C?11/07, Eckelkamp, Racc. 2008, pag. I?6845, punto 39, nonché 27 gennaio 2009, causa C?318/07, Persche, non ancora pubblicata nella Raccolta, punti 30 e 31).

21 Una situazione nella quale una persona, residente in Germania al momento del suo decesso, lascia in eredità ad un'altra persona, anch'essa residente in tale Stato membro, crediti di capitale nei confronti di un istituto di credito ubicato in Spagna e soggetti ad imposizione a titolo di imposta di successione sia in Germania che in Spagna, non costituisce affatto una situazione puramente interna.

22 Di conseguenza la successione in esame nella causa principale configura un movimento di capitali ai sensi dell'art. 56, n. 1, CE.

23 Occorre quindi esaminare se, come affermato dalla sig.ra Block, una normativa nazionale,

come quella oggetto della causa principale, costituisca una restrizione ai movimenti di capitali.

24 Per quanto riguarda il caso delle successioni, dalla giurisprudenza della Corte risulta che le misure vietate dall'art. 56, n. 1, CE, in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, includono quelle che hanno l'effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato diverso dallo Stato membro in cui sono ubicati i beni di cui trattasi e che effettua la tassazione sulla successione dei detti beni (v. citate sentenze *van Hilten/van der Heijden*, punto 44; *Jäger*, punto 31; *Arens/Sikken*, punto 37, e *Eckelkamp*, punto 44).

25 È tuttavia pacifico che la normativa nazionale oggetto della causa principale, determinando il calcolo dell'imposta di successione dovuta da un erede residente in Germania sui crediti di capitale vantati da una persona, anch'essa residente al momento del suo decesso in tale Stato membro, prevede norme di tassazione delle successioni identiche tanto nel caso in cui l'istituto di credito su cui gravano i detti debiti abbia la sua sede in Germania come in quello in cui l'abbia in un altro Stato membro.

26 La sig.ra Block afferma, tuttavia, che la normativa nazionale in parola costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali dato che non tutti i beni ereditari di una persona situati in uno Stato membro diverso da quello in cui quest'ultima risiedeva al momento del suo decesso fanno necessariamente sorgere il diritto all'imputazione dell'imposta di successione assoluta in quest'altro Stato membro. Invero, qualora il proprietario dei detti beni avesse risieduto in Germania al momento del suo decesso, come avvenuto nella causa principale, la nozione di «patrimonio estero» ai sensi dell'art. 21 dell'ErbStG, che dà diritto a tale imputazione, non includerebbe, ai sensi del n. 2, punto 1, dell'articolo medesimo, taluni elementi patrimoniali, quali i crediti di capitale, benché, da un punto di vista economico, essi siano evidentemente situati all'estero. Ne risulterebbe una restrizione contrastante con l'art. 56, n. 1, CE, dato che il rischio di doppia imposizione dissuaderebbe sia i proprietari sia i loro eredi dall'investire in taluni Stati membri.

27 A tale proposito, occorre certo rilevare che, come afferma la sig.ra Block, il fatto che alcuni beni ereditari, come i crediti di capitale, vengano esclusi in Germania dalla nozione di «patrimonio estero», che dà diritto, secondo la normativa nazionale, all'imputazione all'imposta di successione dovuta in tale Stato membro di quella assoluta all'estero, comporta un carico fiscale maggiore, qualora i crediti vengano vantati nei confronti di un istituto di credito ubicato in un altro Stato membro che abbia prelevato su di essi l'imposta di successione, nel caso di specie il Regno di Spagna, rispetto al caso in cui i medesimi crediti vengano vantati nei confronti di un istituto di credito con sede in Germania.

28 Tuttavia, come giustamente sostenuto da tutti i governi che hanno depositato osservazioni scritte dinanzi alla Corte nonché dalla Commissione delle Comunità europee, tale svantaggio fiscale deriva dall'esercizio parallelo da parte dei due Stati membri in questione della loro competenza fiscale, il quale è caratterizzato dalla scelta dell'uno, vale a dire della Repubblica federale di Germania, di assoggettare i crediti di capitale all'imposta sulle successioni tedesca se il creditore è residente in tale Stato membro, mentre la scelta dell'altro, ovvero del Regno di Spagna, è di assoggettare tali crediti all'imposta sulle successioni spagnola se il debitore ha la propria sede in quest'ultimo Stato membro (v., in tal senso, sentenze 14 novembre 2006, causa C-513/04, *Kerckhaert e Morres*, Racc. pag. I-10967, punto 20, nonché 6 dicembre 2007, causa C-298/05, *Columbus Container Services*, Racc. pag. I-10451, punto 43).

29 Occorre rammentare al riguardo che le convenzioni dirette a prevenire le doppie imposizioni, come quelle previste all'art. 293 CE, servono ad eliminare o ad attenuare gli effetti negativi per il funzionamento del mercato interno che derivano dalla coesistenza di sistemi fiscali nazionali richiamata al punto precedente (citare sentenze *Kerckhaert e Morres*, punto 21, nonché

Columbus Container Services, punto 44).

30 Orbene, il diritto comunitario, al suo stato attuale di sviluppo ed in una situazione come quella di cui alla causa principale, non prescrive criteri generali per la ripartizione delle competenze tra gli Stati membri con riferimento all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità europea. Così, fatta eccezione per la direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 6), per la convenzione del 23 luglio 1990 relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (GU L 225, pag. 10) e per la direttiva del Consiglio 3 giugno 2003, 2003/48/CE, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (GU L 157, pag. 38), non è stata finora adottata, nell'ambito del diritto comunitario, alcuna misura di unificazione o di armonizzazione intesa ad eliminare le situazioni di doppia imposizione (v. citate sentenze Kerckhaert e Morres, punto 22, nonché Columbus Container Services, punto 45).

31 Ne discende che, allo stato attuale dello sviluppo del diritto comunitario, gli Stati membri godono, fatto salvo il rispetto del diritto comunitario, di una certa autonomia in materia e che, pertanto, non hanno l'obbligo di adattare il proprio sistema fiscale ai vari sistemi di tassazione degli altri Stati membri, al fine, in particolare, di eliminare la doppia imposizione che risulta dal parallelo esercizio da parte dei detti Stati membri della loro competenza fiscale e, conseguentemente, al fine di consentire la detrazione, in una fattispecie come quella oggetto del procedimento principale, dell'imposta di successione assoluta in uno Stato membro diverso da quello nel quale l'erede risiede (v., in tal senso, sentenza Columbus Container Services, cit., punto 51).

32 Tali considerazioni non possono essere rimesse in discussione dalla circostanza, richiamata dalla sig.ra Block nelle sue memorie, che l'art. 21 dell'ErbStG prevede norme di imputazione più favorevoli nel caso in cui il de cuius risiedesse, al momento del decesso, in uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania, in quanto il n. 2, punto 2, di tale articolo adotta, in un siffatto caso, una definizione della nozione di «patrimonio estero» più estesa rispetto a quella che trova applicazione in una situazione come quella della ricorrente della causa principale.

33 È pur vero che, come confermato all'udienza dal governo tedesco e dalla Commissione, se il de cuius avesse risieduto, al momento del decesso, in uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania, la normativa nazionale prevede, per quanto concerne il calcolo dell'imposta di successione dovuta in Germania da un erede ivi residente sui crediti di capitale vantati dalla detta persona nei confronti di un istituto di credito ubicato in un altro Stato membro, l'imputazione dell'imposta di successione assoluta in quest'ultimo Stato per i medesimi crediti, dato che, in un caso di tal genere, essi rientrano nella nozione di «patrimonio estero» ai sensi dell'art. 21, n. 2, punto 2, dell'ErbStG.

34 Tuttavia, tale disparità di trattamento, quanto alla successione di una persona non residente al momento del suo decesso, risulta anch'essa dalla scelta dello Stato membro in questione del luogo di residenza del creditore come criterio di collegamento ai fini della determinazione del carattere «estero» del patrimonio successorio e, pertanto, ai fini dell'imputabilità in Germania dell'imposta di successione assoluta in un altro Stato membro, scelta operata, conformemente alla giurisprudenza citata ai punti 28-31 della presente sentenza, nell'ambito della propria competenza fiscale.

35 Peraltro, secondo giurisprudenza consolidata della Corte, il Trattato non garantisce al cittadino dell'Unione che il trasferimento della propria residenza in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedeva precedentemente sia neutro sotto il profilo fiscale. Tenuto conto delle differenze tra le legislazioni degli Stati membri in tale materia, un simile trasferimento può,

secondo i casi, essere più o meno favorevole o sfavorevole per i lavoratori (v., in tal senso, sentenze 15 luglio 2004, causa C-365/02, Lindfors, Racc. pag. I-7183, punto 34, e 12 luglio 2005, causa C-403/03, Schempp, Racc. pag. I-6421, punto 45).

36 Di conseguenza, si devono risolvere le questioni poste dichiarando che gli artt. 56 CE e 58 CE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano ad una normativa di uno Stato membro, come quella in oggetto alla causa principale, che, ai fini del calcolo dell'imposta di successione dovuta da un erede residente in tale Stato membro su crediti di capitale vantati nei confronti di un istituto di credito ubicato in un altro Stato membro, non preveda, nel caso in cui il de cuius risiedesse, al momento del decesso, nel primo Stato membro, l'imputazione all'imposta di successione ivi dovuta dell'imposta di successione assoluta nell'altro Stato membro.

### **Sulle spese**

37 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 (Terza Sezione) dichiara:

**Gli artt. 56 CE e 58 CE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano ad una normativa di uno Stato membro, come quella in oggetto alla causa principale, che, ai fini del calcolo dell'imposta di successione dovuta da un erede residente in tale Stato membro su crediti di capitale vantati nei confronti di un istituto di credito ubicato in un altro Stato membro, non preveda, nel caso in cui il de cuius risiedesse, al momento del decesso, nel primo Stato membro, l'imputazione all'imposta di successione ivi dovuta dell'imposta di successione assoluta nell'altro Stato membro.**

Firme

\* Lingua processuale: il tedesco.