

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

23 febbraio 2006\*

Nel procedimento C-513/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Paesi Bassi), con decisione 5 novembre 2003, pervenuta in cancelleria l'8 dicembre 2003, nella causa tra

**Eredi di M.E.A. van Hilten-van der Heijden**

e

**Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J. Malenovský, S. von Bahr (relatore), A. Borg Barthet e U. Lõhmus, giudici,

\* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig. P. Léger,  
cancelliere: sig. H. von Holstein, cancelliere aggiunto,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 12 maggio 2005,

considerate le osservazioni presentate:

- per gli eredi della sig.ra van Hilten-van der Heijden, dal sig. P. Kavelaars, belastingadviseur;
- per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re H.G. Sevenster e S. Terstal, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, dalla sig.ra A. Tiemann e dal sig. M. Lumma, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e A. Weimar, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 giugno 2005,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione degli artt. 73 C, n. 1, e 73 D, n. 3, del Trattato CE (divenuti artt. 57, n. 1, e 58, n. 3, CE), in vigore alla data del decesso della sig.ra van Hilten-van der Heijden.
  
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra gli eredi dalla sig.ra van Hilten-van der Heijden e l'Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (l'ispettore del servizio nazionale delle imposte, unità privati/imprese estero di Heerlen; in prosieguo: l'«ispettore») in merito ai diritti di successione percepiti nei Paesi Bassi sull'eredità lasciata dalla defunta.

### **Contesto normativo**

#### *La normativa comunitaria*

- 3 L'allegato I della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'art. 67 del Trattato (articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam) (GU L 178, pag. 5), intitolato «Nomenclatura dei movimenti di capitali di cui all'articolo 1 della direttiva», precisa, nella sua introduzione quanto segue:

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

I movimenti di capitali elencati nella presente nomenclatura comprendono:

- l'insieme delle operazioni necessarie alla realizzazione dei movimenti di capitali: conclusione ed esecuzione della transazione e trasferimenti relativi. La transazione avviene di solito fra residenti di Stati membri diversi; può succedere tuttavia che taluni movimenti di capitali vengano effettuati da una sola persona per proprio conto (come nel caso, ad esempio, di trasferimenti di capitali da parte di emigranti);
- le operazioni effettuate da qualsiasi persona fisica o giuridica (...);
- l'accesso dell'operatore a tutte le tecniche finanziarie disponibili sul mercato sul quale l'operazione viene effettuata. Ad esempio, la nozione di acquisto di titoli e di altri strumenti finanziari copre oltre che le operazioni a pronti anche tutte le tecniche di negoziazione disponibili: operazioni a termine, operazioni di opzione o con warrant, operazioni di scambio contro altre attività ecc. (...);
- le operazioni di liquidazione o di cessione di attività costituite, il rimpatrio del prodotto di tale liquidazione (...) o l'utilizzo in loco di tale prodotto nei limiti degli obblighi comunitari;

— le operazioni di rimborso di crediti o prestiti.

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

- 4 Tale nomenclatura comprende tredici categorie diverse di movimenti di capitali. Sotto la rubrica XI, intitolata «Movimenti di capitali a carattere personale», compaiono:

«(...)

D. Successioni e legati

(...)».

- 5 In occasione della firma dell’atto finale e delle dichiarazioni delle conferenze intergovernative sull’Unione europea, il 7 febbraio 1992, la conferenza dei rappresentanti dei governi degli Stati membri ha adottato, in particolare, una

dichiarazione sull'art. 73 D del Trattato che istituisce la Comunità europea (GU C 191, pag. 99; in prosieguo: la «dichiarazione sull'art. 73 D del Trattato») che ha la seguente formulazione:

«La 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».

#### *La normativa nazionale*

- 6 In diritto olandese, ogni successione è assoggettata ad imposta. L'art. 1, n. 1, della legge sulle successioni (Successiewet) del 28 giugno 1956 (Stb. 1956, pag. 362; in prosieguo: la «SW 1956»), fa una distinzione a seconda che la persona deceduta, e di cui si apre la successione, risiedesse nei Paesi Bassi o all'estero. Tale disposizione prevede quanto segue:

«In applicazione di questa legge, sono riscosse le seguenti imposte:

1. Diritti di successione sul valore dell'insieme dei beni trasmessi in forza del diritto di successione in seguito al decesso di una persona residente nei Paesi Bassi all'epoca del detto decesso.

(...».

7 L'art. 3, n. 1, della SW 1956 così recita:

«Un cittadino olandese che abbia avuto il domicilio nel territorio nazionale e che, entro i dieci anni dal momento in cui ha lasciato tale domicilio, sia deceduto o abbia fatto una donazione viene considerato domiciliato nel territorio nazionale al momento del decesso o al momento della donazione».

8 L'art. 2, primo comma, della convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte di successione, firmata all'Aja il 12 novembre 1951 (in prosieguo: la «convenzione»), prevede quanto segue:

«I beni immobili (...) sono assoggettati all'imposta sulle successioni solo nello Stato in cui tali beni si trovano (...)».

9 L'art. 3, primo comma, della convenzione precisa:

«I beni della successione a cui non si applica l'art. 2 (...) sono assoggettati all'imposta sulle successioni solo nello Stato in cui il defunto ha avuto il suo ultimo domicilio».

10 Per la definizione di domicilio, l'art. 3, secondo comma, della convenzione rinvia alle disposizioni della convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio firmata lo stesso giorno.

11 Al momento della firma della convenzione, le parti contraenti hanno enunciato talune dichiarazioni che fanno parte di essa, in particolare una relativa al menzionato art. 3.

12 Tale dichiarazione precisa quanto segue:

«(1) Nonostante le disposizioni dell'art. 3, secondo comma, della presente convenzione, lo Stato di cui il defunto possedeva la cittadinanza al momento della morte potrà riscuotere l'imposta sulle successioni come se il defunto avesse avuto in quel momento il domicilio anche in questo Stato, a condizione che il defunto vi abbia effettivamente avuto il domicilio nel corso dei dieci anni precedenti la morte e ne possedesse la cittadinanza al momento in cui aveva rinunciato al suo domicilio; in tal caso la parte dell'imposta che questo Stato non avrebbe riscosso se il defunto non avesse avuto la cittadinanza di detto Stato al momento della rinuncia al suo domicilio o al momento della sua morte sarà dedotta dall'imposta dovuta nell'altro Stato a motivo del domicilio».

(2) La disposizione del primo comma non è applicabile alle persone che, al momento del loro decesso, avevano la nazionalità dei due Stati».

13 Secondo l'art. 13 del decreto 1989 per la prevenzione della doppia imposizione (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, del 21 dicembre 1989, Stb. 1989, n. 594; in prosieguo: il «decreto»):

«1. La successione di un defunto che, in base all'art. 3, n. 1, della SW 1956, si considera domiciliato nei Paesi Bassi al momento del decesso beneficia di una riduzione di diritti di successione per tener conto dei diritti riscossi da un altro Stato,

sugli elementi di tale successione diversi da quelli previsti all'art. 11, a concorrenza dei diritti analoghi prelevati da un altro Stato sugli elementi ricevuti dalla successione e che non sarebbero stati riscossi se il defunto avesse avuto effettivamente il suo domicilio nei Paesi Bassi al momento del decesso. (...)

2. L'importo della riduzione prevista al n. 1 è l'importo più basso tra i seguenti:

- a. l'importo dei diritti riscossi da altri Stati;
- b. l'importo che, rispetto ai diritti di successione che sarebbero dovuti secondo la SW 1956 senza l'applicazione del presente decreto, corrisponde esattamente al rapporto tra il valore complessivo degli elementi della successione previsti al n. 1 di questo articolo e il valore di tutti gli elementi ricevuti detratto il valore dei debiti propri di un'impresa, compresi i debiti risultanti da una partecipazione non azionaria, e il valore dei debiti che non sono propri ad un'impresa garantiti da un'ipoteca su un immobile o da un diritto gravante sul medesimo».

### **La causa principale e le questioni pregiudiziali**

<sup>14</sup> La sig.ra van Hilten-van der Heijden è deceduta il 22 novembre 1997. Essa era una cittadina olandese che aveva vissuto nei Paesi Bassi fino all'inizio del 1988, quindi in Belgio e, dal 1991, in Svizzera.

- 15 La successione di tale persona deceduta consisteva in particolare in beni immobili situati nei Paesi Bassi, in Belgio e in Svizzera, in titoli detenuti a fini d'investimento quotati nei Paesi Bassi, in Germania, in Svizzera e negli Stati Uniti nonché in conti bancari aperti presso filiali olandesi e belghe di istituti bancari stabiliti nell'Unione europea e da esse amministrati.
- 16 Gli eredi di questa persona si sono visti imporre diritti di successione calcolati in base all'art. 3, n. 1, della SW 1956. Tali diritti sono stati confermati dall'ispettore dopo il reclamo proposto da quattro dei summenzionati eredi.
- 17 Questi ultimi hanno allora proposto un ricorso contro tale decisione dinanzi al Gerechtshof te 's Hertogenbosch.
- 18 Anzitutto il giudice del rinvio osserva che dal riferimento a «Successioni e legati», di cui alla rubrica XI dell'allegato I della direttiva 88/361, risulta che nella causa principale si è verificato un movimento di capitali tra uno Stato terzo e gli Stati membri.
- 19 Inoltre, il giudice del rinvio rileva che, in una decisione 12 dicembre 2002, esso ha dichiarato che l'art. 3, n. 1, della SW 1956 costituisce una misura nazionale che ostacola la libera circolazione dei capitali o la rende meno attraente. In quanto tale la detta disposizione costituisce un ostacolo alla partenza a causa dello svantaggio, determinato dalla finzione giuridica che introduce, a partire dal primo giorno del trasferimento seguito da una devoluzione del patrimonio agli eredi entro i dieci anni. Il Regno dei Paesi Bassi percepirebbe delle imposte sulle successioni o sulle donazioni entro i dieci anni seguenti all'emigrazione di cittadini olandesi quando tali imposte sono inferiori all'estero, mentre non concederebbe alcuna restituzione o conguaglio per l'eccedenza dell'imposta di successione pagata all'estero. Secondo la detta decisione resa dal giudice del rinvio, l'art. 3, n. 1, della SW 1956 costituirebbe pertanto una restrizione dissimulata delle successioni a carattere transfrontaliero.

- 20 Nella medesima decisione, il giudice del rinvio avrebbe altresì dichiarato che l'art. 3, n. 1, della SW 1956 costituisce anche una discriminazione arbitraria. Infatti il diritto olandese comporterebbe una distinzione tra i cittadini olandesi e i cittadini di altri Stati, in quanto un cittadino olandese potrebbe sottrarsi all'applicazione della detta disposizione solo rinunciando alla propria cittadinanza. Inoltre, tale disposizione non potrebbe essere giustificata in base a ragioni imperative di interesse pubblico, poiché avrebbe l'unico scopo di impedire che al Regno dei Paesi Bassi vengano a mancare le imposte di successione in conseguenza del trasferimento all'estero dei suoi cittadini.
- 21 Tuttavia, dalla giurisprudenza della Corte non risulterebbe chiaramente se una disposizione come quella in discussione nella causa principale rientri nell'art. 73 C, n. 1, del Trattato.
- 22 Inoltre, il giudice del rinvio chiede se la dichiarazione relativa all'art. 73 D del Trattato comporti che la normativa applicabile ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e gli Stati terzi non rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato o se tale articolo sia sempre applicabile ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e gli Stati terzi e non si limiti quindi alle disposizioni vigenti in materia alla fine del 1993.
- 23 Alla luce delle dette considerazioni, il *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 3, n. 1, della SW [1956] sia una limitazione ammessa ai sensi dell'art. [73 C, n. 1, del Trattato].

- 2) Se l'art. 3, n. 1, della SW [1956] costituisca un mezzo vietato di discriminazione arbitraria ovvero una restrizione dissimulata della circolazione di capitali ai sensi dell'art. [73 D, n. 3, del Trattato], qualora sia applicato ai movimenti di capitali tra uno Stato membro e uno Stato terzo, anche in considerazione della Dichiarazione sull'[art. 73 D] del Trattato che istituisce la Comunità europea adottata in occasione della firma dell'«Atto finale e delle dichiarazioni della Conferenza intergovernativa riguardo all'Unione europea», del 7 febbraio 1992».

## Sulle questioni pregiudiziali

### *Osservazioni preliminari*

- <sup>24</sup> Con le sue questioni, il giudice del rinvio chiede in sostanza se una normativa nazionale come quella in discussione nella causa principale rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 73 C, n. 1, del Trattato e/o in quello dell'art. 73 D, n. 3, del Trattato.
- <sup>25</sup> Tuttavia, come risulta dalla stessa decisione di rinvio e come è indicato in tutte le osservazioni sottoposte alla Corte nella presente causa, è necessario, prima di esaminare tali disposizioni del Trattato CE, stabilire se la normativa in parola costituisca una restrizione ai movimenti di capitali ai sensi dell'art. 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE).
- <sup>26</sup> Orbene, secondo una giurisprudenza costante, per fornire una soluzione utile al giudice che le ha sottoposto una questione pregiudiziale, la Corte può essere indotta a prendere in considerazione norme di diritto comunitario alle quali il giudice

nazionale non ha fatto riferimento nel formulare le sue questioni pregiudiziali (v., in particolare, sentenze 12 ottobre 2004, causa C-60/03, Wolff & Müller, Racc. pag. I-9553, punto 24, e 7 luglio 2005, causa C-153/03, Weide, Racc. pag. I-6017, punto 25).

- 27 Pertanto, occorre esaminare se l'art. 73 B del Trattato debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella in esame nella causa principale, in forza della quale la successione di un cittadino di tale Stato membro, che è deceduto prima che siano trascorsi dieci anni da quando ha trasferito all'estero il domicilio che aveva nel detto Stato membro, è tassata come se tale cittadino fosse rimasto domiciliato in questo stesso Stato membro pur beneficiando di un defalco dei diritti di successione riscossi da altri Stati membri.

#### *Osservazioni presentate alla Corte*

- 28 Gli eredi della sig.ra van Hilten-van der Heijden sostengono che l'art. 3, n. 1, della SW 1956 è contrario all'art. 73 B del Trattato. Infatti, vi sarebbe una discriminazione indiretta e, se del caso, una restrizione indiretta in quanto, da un lato, una distinzione è effettuata a seconda che la persona abbia risieduto o meno, prima del suo decesso, nei Paesi Bassi e, dall'altro, in quanto tale disposizione non si applica se la persona che lascia i Paesi Bassi ha una cittadinanza diversa dalla cittadinanza olandese.
- 29 I governi olandese e tedesco sostengono che, per poter rispondere alle questioni sollevate, occorre anzitutto stabilire se l'art. 73 B del Trattato si opponga alla finzione giuridica che l'art. 3, n. 1, della SW 1956 introduce a proposito del domicilio.

- 30 A tale riguardo, il governo olandese rileva che, anche in materia di successioni, deve sempre trattarsi di una circolazione di capitali. Orbene, in caso di decesso, il patrimonio sarebbe descritto al momento in cui esso avviene e le imposte di successione sarebbero riscosse su tale base. Poiché non si è ancora verificato un movimento di capitali, né una transazione ad esso legata, non potrebbe esserci un atto rientrante nella libera circolazione dei capitali.
- 31 D'altronde, non vi sarebbe né discriminazione né ostacolo alla libera circolazione dei capitali. Infatti, non vi sarebbe alcuna discriminazione a causa della cittadinanza tra il cittadino olandese che rimane nei Paesi Bassi e quello che se ne allontana. Inoltre, un cittadino olandese che lascia i Paesi Bassi si troverebbe in una situazione diversa dal cittadino di un altro Stato membro che li lascia dopo avervi abitato.
- 32 Ne conseguirebbe che l'art. 73 B del Trattato non osta alla finzione giuridica che l'art. 3, n. 1, della SW introduce a proposito del domicilio.
- 33 Il governo tedesco ritiene che l'art. 73 B, n. 1, del Trattato non si applichi ad una disposizione come quella dell'art. 3, n. 1, della SW 1956 poiché una disposizione come quest'ultima non viola la libera circolazione dei capitali.
- 34 La Commissione delle Comunità europee rileva che l'art. 3, n. 1, della SW 1956 non effettua alcuna distinzione in funzione del luogo in cui si trova l'eredità, o una parte di essa, al momento del decesso della persona di cui trattasi. Tale articolo non introdurrebbe quindi delle restrizioni ai movimenti di capitali da e verso i Paesi Bassi. Di conseguenza, la libera circolazione dei capitali garantita agli artt. 73 B e seguenti del Trattato non sarebbe in discussione nella causa principale.

35 Per quanto riguarda un'eventuale applicazione delle disposizioni del detto Trattato relative alla libera circolazione delle persone e alla libertà di stabilimento, la Commissione ricorda che tali disposizioni sono limitate agli spostamenti all'interno dell'Unione europea.

### *Giudizio della Corte*

36 Si deve ricordare anzitutto che, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx, Racc. pag. I-2493, punto 16, e 10 marzo 2005, causa C-39/04, Laboratoires Fournier, Racc. pag. I-2057, punto 14).

37 D'altronde, occorre ricordare che l'art. 73 B, n. 1, del Trattato attua la libera circolazione dei capitali tra gli Stati membri e tra gli Stati membri e gli Stati terzi. A tal fine, stabilisce che, nell'ambito delle disposizioni del capo del Trattato intitolato «Capitali e pagamenti», sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi.

38 Pertanto, occorre anzitutto esaminare se le successioni costituiscano movimenti di capitali ai sensi dell'art. 73 B del Trattato.

39 A tale proposito, occorre osservare che il Trattato non definisce le nozioni di «movimenti di capitali» e di «pagamenti». Tuttavia, secondo una giurisprudenza costante, poiché l'art. 73 B del Trattato CE riporta in sostanza il contenuto dell'art. 1

della direttiva 88/361 e anche se quest'ultima è stata adottata sulla base degli artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CEE (gli articoli 67-73 del Trattato CEE sono stati sostituiti dagli artt. 73 B-73 G del Trattato CE, divenuti artt. 56 CE-60 CE), la nomenclatura dei «movimenti di capitali» che è ad essa allegata conserva il valore indicativo che le era proprio prima della loro entrata in vigore per definire la nozione di movimenti di capitali, inteso che, conformemente alla sua introduzione, l'elenco che essa contiene non presenta un carattere esaustivo (in tal senso, v., in particolare, sentenze 16 marzo 1999, causa C-222/97, Trummer e Mayer, Racc. pag. I-1661, punto 21, e 5 marzo 2002, cause riunite C-515/99, da C-519/99 a C-524/99 e da C-526/99 a C-540/99, Racc. pag. I-1257, punto 30).

40 Orbene, le successioni compaiono sotto la rubrica XI dell'allegato I della direttiva 88/361, intitolata «Movimenti di capitali a carattere personale». Come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 53 delle sue conclusioni, tale rubrica designa in particolare le operazioni con cui è disposta la trasmissione, in tutto o in parte, del patrimonio di una persona, inter vivos o mortis causa.

41 Infatti, una successione consiste in una trasmissione ad una o più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta o, in altri termini, in un trasferimento agli eredi della proprietà dei diversi beni, diritti ecc. di cui è composto tale patrimonio.

42 Ne consegue che le successioni costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'art. 73 B del Trattato (v., in tal senso, anche sentenza 11 dicembre 2003, causa C-364/01, Barbier, Racc. pag. I-15013, punto 58), ad eccezione dei casi in cui gli elementi che le costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro.

43 In secondo luogo, occorre esaminare se una normativa nazionale come quella in esame nella causa principale costituisca una limitazione ai movimenti di capitali.

- 44 A tale riguardo, risulta dalla giurisprudenza che le misure vietate dall'art. 73 B, n. 1, del Trattato, in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, comprendono quelle che sono idonee a dissuadere i non residenti dal fare degli investimenti in uno Stato membro o a dissuadere i residenti del detto Stato membro dal farne in altri Stati o, 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 (v., in tal senso, sentenze 14 novembre 1995, causa C-484/93, Svensson e Gustavsson, Racc. pag. I-3955, punto 10; Trummen e Mayer, cit., punto 26; 14 ottobre 1999, causa C-439/97, Sandoz, Racc. pag. I-7041, punto 19, e Barbier, cit., punto 62).
- 45 Orbene, una normativa nazionale, come quella in discussione nella causa principale, che prevede che la successione di un cittadino di uno Stato membro, che è deceduto prima che siano trascorsi dieci anni da quando ha trasferito all'estero il domicilio che aveva nel detto Stato membro, è tassata come se tale cittadino avesse conservato il proprio domicilio in questo Stato membro, pur prevedendo il defalco delle imposte riscosse nello Stato in cui il defunto ha trasferito il suo domicilio, non costituisce una restrizione ai movimenti di capitali.
- 46 Infatti, prevedendo condizioni di tassazione delle successioni identiche per i cittadini che hanno trasferito il loro domicilio all'estero e per quelli che sono rimasti nello Stato membro di cui trattasi, tale normativa non può dissuadere i primi dall'effettuare investimenti in questo Stato membro a partire da un altro Stato, né i secondi dall'effettuarli in un altro Stato a partire dal detto Stato membro di cui trattasi e, indipendentemente dal luogo in cui sono ubicati i beni summenzionati, essa non può neppure diminuire il valore della successione di un cittadino che ha trasferito il suo domicilio all'estero. Il fatto che una tale normativa non riguardi i cittadini domiciliati all'estero da oltre dieci anni o quelli che non hanno mai avuto il loro domicilio nello Stato membro considerato è privo di rilevanza a tale proposito. Poiché essa è applicabile solo ai cittadini dello Stato membro considerato, non può costituire una restrizione ai movimenti di capitali dei cittadini degli altri Stati membri.

47 Per quanto riguarda la disparità di trattamento tra i residenti cittadini dello Stato membro considerato e i cittadini di altri Stati membri derivante da una normativa nazionale come quella di cui alla causa principale, occorre rilevare che tali disparità, ai fini della ripartizione della competenza fiscale, non possono essere considerate come costitutive di discriminazioni vietate ai sensi dell'art. 73 B del Trattato. Infatti, esse discendono, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione nell'ambito comunitario, dalla competenza che hanno gli Stati membri a stabilire, convenzionalmente o unilateralmente, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo (v., in tal senso, per quanto riguarda l'art. 48 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE), sentenza 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly, Rac. pag. I-2793, punto 30 e, per quanto riguarda gli artt. 52 del Trattato CE (divenuto in seguito a modifica, art. 43 CE) e 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE), sentenza 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 57).

48 Inoltre la Corte ha già avuto occasione di constatare che, ai fini della ripartizione della competenza tributaria, non è illogico che gli Stati membri si ispirino alla prassi internazionale e al modello di convenzione elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) (v. sentenza Gilly, cit., punto 31). Orbene, come ha rilevato il governo olandese, la normativa di cui trattasi nella causa principale è conforme ai commenti del modello di convenzione sulla doppia imposizione concernente le successioni e le donazioni (relazione del comitato degli affari fiscali dell'OCSE del 1982). Dai commenti agli artt. 4, 7, 9A e 9B del detto modello risulta che questo tipo di normativa è giustificato dall'obiettivo di prevenire una forma di evasione fiscale attraverso cui un cittadino di uno Stato, in previsione del suo decesso, trasferisce il suo domicilio in uno altro Stato in cui l'imposta è meno elevata. I commenti precisano che la doppia imposizione è evitata con un sistema di crediti di imposta e che, dato che la prevenzione dell'evasione fiscale è giustificata solo se il decesso avviene solo poco tempo dopo il trasferimento del domicilio, il termine massimo autorizzato è di dieci anni. Gli stessi commenti stabiliscono d'altronde che la portata può essere estesa fino a comprendere non solo i cittadini dello Stato di cui trattasi, ma anche i residenti che non hanno la cittadinanza di questo Stato.

49 In tale contesto, occorre rilevare che il mero trasferimento del domicilio da uno Stato ad un altro non rientra nell'art. 73 B del Trattato. Infatti, come ha indicato

l'avvocato generale al paragrafo 58 delle sue conclusioni, tale trasferimento di domicilio non implica, di per sé, operazioni finanziarie o trasferimenti di proprietà e non presenta neppure le altre caratteristiche di un movimento di capitali risultanti dall'allegato I alla direttiva 88/361.

- 50 Ne consegue che una normativa nazionale che abbia l'effetto di scoraggiare un cittadino desideroso di trasferire il suo domicilio in un altro Stato, e quindi di ostacolare il suo diritto alla libera circolazione, non può per questa sola ragione costituire una restrizione ai movimenti di capitali ai sensi dell'art. 73 B del Trattato.
- 51 Occorre quindi risolvere le questioni in esame dichiarando che l'art. 73 B del Trattato deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui alla causa principale, in forza della quale la successione di un cittadino di questo Stato membro, deceduto prima che siano trascorsi dieci anni da quando ha trasferito all'estero il domicilio che aveva nel detto Stato membro, è tassata come se tale cittadino avesse mantenuto il domicilio in questo stesso Stato, pur beneficiando di un defalco dei diritti di successione prelevati da altri Stati membri.
- 52 Ne consegue che non occorre risolvere le questioni pregiudiziali nella parte in cui riguardano gli artt. 73 C e 73 D del Trattato.

### **Sulle spese**

- 53 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:

**L'art. 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE) deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui alla causa principale, in forza della quale la successione di un cittadino di questo Stato membro, deceduto prima che siano trascorsi dieci anni da quando ha trasferito all'estero il domicilio che aveva nel detto Stato membro, è tassata come se tale cittadino avesse mantenuto il domicilio in questo stesso Stato, pur beneficiando di un defalco dei diritti di successione prelevati da altri Stati membri.**

Firme