

**Causa C-256/06**

**Theodor Jäger**

**contro**

**Finanzamt Kusel-Landstuhl**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof)

«Libera circolazione dei capitali — Artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti artt. 56 CE e 58 CE) — Imposta di successione — Valutazione dei beni caduti in successione — Bene agricolo e forestale situato in un altro Stato membro — Metodo meno favorevole di valutazione del bene e di calcolo dell'onere fiscale»

Conclusioni dell'avvocato generale J. Mazák, presentate l'11 settembre 2007

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) 17 gennaio 2008

Massime della sentenza

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

*[Trattato CE, artt. 73 B, n. 1, e 73 D (divenuti artt. 56, n. 1, CE e 58 CE)]*

L'art. 73 B, n. 1, del Trattato (divenuto art. 56, n. 1, CE), in combinato disposto con l'art. 73 D del Trattato (divenuto art. 58 CE), deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa di uno Stato membro che, ai fini del calcolo dell'imposta su un'eredità composta da beni situati sul territorio di detto Stato e da un bene agricolo e forestale situato in un altro Stato membro,

– prevede che il bene situato in quest'altro Stato membro sia preso in considerazione nella misura del suo valore venale, mentre per un identico bene situato sul territorio nazionale si applica una particolare procedura di valutazione i cui risultati corrispondono, in media, solo al 10% del valore venale di tale bene, e

– riserva ai beni agricoli e forestali situati sul territorio nazionale l'applicazione della franchigia per tali beni, nonché la considerazione del loro valore residuo esclusivamente nella misura del 60% del suo importo.

Infatti, una disciplina del genere, qualora comporti che una successione che include un bene agricolo e forestale situato in un altro Stato membro sia soggetta, nel primo Stato membro, a un'imposta di successione più elevata rispetto a quella che sarebbe dovuta se i beni rientranti nell'asse ereditario fossero ubicati esclusivamente nel territorio di quest'ultimo Stato, implica una restrizione dei movimenti dei capitali diminuendo il valore di una successione che includa un siffatto bene situato al di fuori del territorio nazionale.

Tale normativa nazionale non può essere giustificata adducendo che si riferisce a situazioni che non sono oggettivamente paragonabili, atteso che il calcolo delle imposte di successione, in applicazione della normativa di cui trattasi, è direttamente connesso al valore dei beni rientranti nell'eredità, cosicché non esiste oggettivamente alcuna differenza tra le situazioni tale da giustificare una disparità di trattamento fiscale per quanto riguarda il livello dell'imposta di

successione dovuta, rispettivamente, per un bene situato nel territorio nazionale e un bene situato in un altro Stato membro.

Del resto, l'obiettivo consistente nell'evitare che l'onere dell'imposta sulle successioni ponga a repentaglio il proseguimento dell'attività delle imprese agricole e forestali e, quindi, la preservazione della funzione sociale di queste ultime, non è atto a giustificare la normativa di cui è causa, dato che nessun elemento consente di constatare che le imprese stabilite in altri Stati membri non versano in una situazione paragonabile a quella delle imprese stabilite nel territorio nazionale.

Ciò vale anche per eventuali difficoltà incontrate al momento della determinazione del valore di un bene situato sul territorio di un altro Stato membro secondo una procedura nazionale particolare, poiché tali difficoltà non sono sufficienti a giustificare un rifiuto categorico di concedere un vantaggio fiscale quale quello derivante dalla disciplina di cui trattasi, la quale, oltre a tale procedura di valutazione, riserva ai beni situati sul territorio nazionale anche l'applicazione di altri due vantaggi fiscali.

(v. punti 32, 43-44, 52, 54-55, 57 e dispositivo)

## SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

17 gennaio 2008 (\*)

«Libera circolazione dei capitali – Artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti artt. 56 CE e 58 CE) – Imposta di successione – Valutazione dei beni appartenenti alla successione – Bene agricolo e forestale situato in un altro Stato membro – Metodo meno favorevole di valutazione del bene e di calcolo dell'onere fiscale»

Nel procedimento C-256/06,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con decisione 11 aprile 2006, pervenuta in cancelleria l'8 giugno 2006, nella causa

**Theodor Jäger**

contro

**Finanzamt Kusel-Landstuhl,**

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. L. Bay Larsen (relatore), K. Schiemann, J. Makarczyk e dalla sig.ra C. Toader, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák

cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il sig. Jäger, dalla sig.ra K. Cronauer, Rechtsanwältin;
- per il Finanzamt Kusel-Landstuhl, dal sig. M. Trauten, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e U. Forsthoff, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e W. Mölls, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 settembre 2007,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti, rispettivamente, artt. 56 CE e 58 CE).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra il sig. Jäger e il Finanzamt Kusel-Landstuhl (in prosieguo: il «Finanzamt»), avente ad oggetto il calcolo dell'imposta di successione dovuta su un'eredità costituita da beni situati in Germania e da una proprietà immobiliare ad uso agricolo e forestale situata in Francia, e, in particolare, la disciplina relativa alla valutazione di tali beni.

## **Contesto normativo**

### *Normativa comunitaria*

3 L'allegato I 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), intitolato «Nomenclatura dei movimenti di capitali di cui all'articolo 1 della direttiva», comprende tredici categorie di movimenti di capitali.

4 Nell'undicesima di tali categorie, dedicata ai «Movimenti di capitali a carattere personale», rientra, in particolare, una voce intitolata «Successioni e legati».

### *Normativa nazionale*

#### Applicazione dell'imposta di successione a beni situati in un altro Stato membro

5 Ai sensi dell'art. 2, n. 1, punto 1, della legge relativa all'imposta su successioni e donazioni (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), nella sua versione pubblicata nel BGBl. 1997 I, pag. 378 (in prosieguo: l'«ErbStG»), l'intero patrimonio ereditato da una persona residente in Germania soggiace all'imposta di successione a partire dalla data in cui l'imposta è sorta. Anche i beni situati all'estero sono soggetti alla citata imposta.

6 L'art. 21 dell'ErbStG disciplina, ai fini del calcolo dell'imposta di successione in Germania, la detrazione dell'imposta di successione pagata in un altro Stato in mancanza di una convenzione fiscale contro la doppia imposizione. Il suo n. 1, prima frase, dispone:

«Un erede il cui patrimonio estero è soggetto in uno Stato estero ad un'imposta equivalente all'imposta di successione tedesca può chiedere la detrazione dell'imposta estera – fissata, dovuta dall'erede, versata e che non può beneficiare di una riduzione – dall'imposta di successione tedesca, nei casi previsti dall'art. 2, n. 1, punto 1, nella misura in cui il patrimonio estero è assoggettato anche all'imposta di successione tedesca e laddove non si applichi una convenzione [fiscale] contro la doppia imposizione».

7 La seconda frase di tale disposizione prevede:

«Qualora l'eredità consista solo parzialmente in un patrimonio estero, la parte dell'imposta di successione tedesca relativa a detto patrimonio va calcolata in modo tale che l'imposta di successione gravante sul patrimonio complessivo imponibile, ivi incluso il patrimonio imponibile estero, sia ripartita in proporzione al patrimonio estero imponibile rispetto al patrimonio complessivo imponibile».

Disciplina relativa alla valutazione dei beni agricoli e forestali

8 L'art. 12, n. 6, dell'ErbStG, in combinato disposto con gli artt. 9 e 31 del Bewertungsgesetz (legge relativa alla valutazione, BGBl. 1991 I, pag. 230; in prosieguo: il «BewG»), prevede che il patrimonio agricolo e forestale situato all'estero deve essere valutato secondo il suo valore venale. Questo è definito, ai sensi dell'art. 9, n. 2, del BewG, sulla base del prezzo che si otterrebbe in caso di cessione di tale bene nell'ambito del normale commercio.

9 Ai sensi dell'art. 12, n. 3, dell'ErbStG, il valore di un patrimonio immobiliare agricolo e forestale situato in Germania è invece determinato, in compenso, sulla base di un particolare procedimento disciplinato dagli artt. 140?144 del BewG. Le stime effettuate sulla base di tale procedimento corrispondono, in media, solo al 10% del valore venale dei patrimoni in questione.

10 Tali disposizioni, inserite nel BewG ad opera dell'art. 1, punto 36, dello Jahressteuergesetz 1997 (legge tributaria annuale del 1997, BGBl. 1996 I, pag. 2049) 20 dicembre 1996, consentono di valutare l'unità aziendale del patrimonio agricolo e forestale nazionale secondo una procedura semplificata di calcolo del valore di rendimento che si avvale di valori standardizzati per i vari tipi di imprese e che si fonda in particolare sugli introiti medi costanti delle imprese a scopo di lucro generati in Germania alla data del 1° gennaio 1996. In subordine e su domanda, il BewG prevede una valutazione in base alla procedura dei redditi individuali.

Disciplina per il calcolo dell'imposta di successione su un bene agricolo e forestale

11 L'art. 13 a, n. 1, punto 1, dell'ErbStG prevede, in caso di acquisizione a titolo di successione ereditaria di un patrimonio agricolo e forestale situato in Germania, una «franchigia per specifici beni» di DEM 500 000 sul valore di tale patrimonio, la quale si aggiunge alla franchigia soggettiva di DEM 400 000 accordata ai sensi dell'art. 16 della medesima legge.

12 Inoltre, ai sensi dell'art. 13 a, n. 2, dell'ErbStG, il valore del patrimonio di cui trattasi risultante dall'applicazione della franchigia per specifici beni, è preso in considerazione, sotto forma di «valutazione per un valore ridotto», solo nei limiti del 60%, ai fini del calcolo dell'imposta.

13 L'art. 13 a, n. 4, della stessa legge stabilisce che la franchigia per specifici beni e la valutazione per un valore ridotto non sono applicabili ai patrimoni agricoli e forestali situati

all'estero.

### **La causa principale e la questione pregiudiziale**

14 Il sig. Jäger, residente in Francia, è l'unico erede del patrimonio di sua madre deceduta nel 1998, da ultimo residente in Germania.

15 L'eredità comprendeva, oltre a beni situati in Germania, una proprietà immobiliare in Francia adibita ad uso agricolo e forestale. Il padre del sig. Jäger, deceduto nel 1994, aveva acquisito una parte di tale proprietà nell'agosto 1988 e nel gennaio 1990 aveva poi proceduto all'acquisizione dei terreni che costituivano l'altra parte della proprietà in questione.

16 Posto che in Francia il suo valore venale è stato fissato a FRF 5 444 666 (DEM 1 618 152), questa stessa proprietà è stata sottoposta, in tale Stato membro, a imposta di successione di importo pari a FRF 1 192 148 (DEM 354 306).

17 Con decisione 3 gennaio 2000, il Finanzamt ha calcolato l'imposta di successione a carico del sig. Jäger.

18 Tale imposta è stata calcolata su una massa ereditaria netta di DEM 1 737 167 comprendente la proprietà immobiliare situata in Francia, per l'importo di DEM 1 618 152, pari al suo valore venale, e i beni situati in Germania, valutati in DEM 119 015. Dopo la deduzione della franchigia soggettiva di DEM 400 000, l'importo imponibile è stato ridotto a DEM 1 337 100 arrotondato per difetto. Sulla base di tale importo, il Finanzamt ha fissato un'imposta di DEM 254 049.

19 A seguito di domanda del sig. Jäger presentata ai sensi dell'art. 21, n. 1, seconda frase, dell'ErbStG, il Finanzamt ha detratto da tale ultimo importo una somma pari a DEM 236 644 in ragione dell'imposta di successione già pagata in Francia.

20 Sulla base di tali elementi, il Finanzamt, nella sua citata decisione 3 gennaio 2000, ha fissato l'imposta di successione a carico del sig. Jäger a DEM 17 405.

21 Il sig. Jäger ha proposto un'opposizione avverso la decisione del Finanzamt nonché un ricorso dinanzi al Finanzgericht. Poiché queste azioni non sono state accolte, il ricorrente ha proposto un ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof. Ritenendo che, per lo meno dalla sentenza 11 dicembre 2003, causa C-364/01, Barbier (Racc. pag. I-15013), risultasse dubbio che le disposizioni del diritto tedesco, considerato che introducono una distinzione in funzione del luogo in cui sono ubicati i beni oggetto della successione o di una parte di quest'ultima, potessero essere compatibili con il principio della libera circolazione dei capitali, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia compatibile con l'art. 73 B, n. 1, del Trattato CE (divenuto art. 56, n. 1, CE) che, ai fini dell'imposta di successione:

– si attribuisca ad un patrimonio agricolo e forestale (estero) situato in un altro Stato membro il valore venale (valore commerciale), mentre per un patrimonio agricolo e forestale nazionale vale un'altra procedura di valutazione i cui risultati corrispondono, in media, solo al 10% del valore venale, e

– l'acquisizione di un patrimonio agricolo e forestale nazionale non rientri nella determinazione della base imponibile nei limiti di una determinata quota esente ed il restante valore sia valutato solo nella misura del 60%,

se, nel caso di un erede che riceva un'eredità costituita da un patrimonio nazionale e da un patrimonio agricolo e forestale estero, ciò porti al risultato, a causa dell'ubicazione del patrimonio agricolo e forestale all'estero, che l'acquisizione del patrimonio nazionale sia soggetta ad un'imposta di successione maggiore di quella che si applicherebbe se il patrimonio agricolo e forestale si trovasse nel territorio nazionale».

### **Sulla questione pregiudiziale**

22 Con la sua questione, il Bundesfinanzhof chiede in sostanza se l'art. 73 B, n. 1, del Trattato osti a una normativa di uno Stato membro come quella di cui trattasi nella causa principale, la quale, ai fini del calcolo dell'imposta su un'eredità composta da beni situati sul territorio di detto Stato e da un bene agricolo e forestale situato in un altro Stato membro,

– prevede che il bene situato in quest'altro Stato membro sia preso in considerazione nella misura del suo valore venale, mentre per un identico bene situato sul territorio nazionale si applica una particolare procedura di valutazione i cui risultati corrispondono, in media, solo al 10% del valore venale di tale bene, e

– riserva ai beni agricoli e forestali situati sul territorio nazionale l'applicazione della franchigia per tali beni nonché la considerazione del loro valore residuo esclusivamente nella misura del 60% del suo importo.

23 In via preliminare è opportuno ricordare che, per giurisprudenza costante, anche se 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 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. I-7477, punto 19; 14 settembre 2006, causa C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Racc. pag. I-8203, punto 15, e 29 marzo 2007, causa C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Racc. pag. I-2647, punto 21).

24 Occorre altresì ricordare che il Trattato CE non definisce la nozione di movimenti di capitali. Tuttavia, secondo una giurisprudenza costante, considerato che l'art. 73 B del Trattato 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 artt. 67-73 del Trattato CEE sono stati sostituiti dagli artt. 73 B e 73 G del Trattato CE, divenuti artt. 56 CE e 60 CE), la nomenclatura dei movimenti di capitali figurante nel suo allegato conserva valore indicativo per definire la 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, e 3 ottobre 2006, causa C-452/04, Fidium Finanz, Racc. pag. I-9521, punto 41).

25 A tale riguardo, la Corte, rammentando in particolare che le successioni che consistono 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, al punto 42 della citata sentenza van Hilten-van der Heijden, che le successioni costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'art. 73 B del Trattato (v. anche, in questo senso, sentenza Barbier, cit., punto 58), ad eccezione dei casi in cui gli elementi che le costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro.

26 Orbene, una situazione nella quale una persona residente in Germania al momento del suo

decesso lascia in eredità a un'altra persona residente in Francia beni situati in questi due Stati membri e che sono oggetto congiuntamente di un calcolo d'imposta di successione in Germania, non costituisce affatto, come la Commissione delle Comunità europee ha giustamente rilevato, una situazione puramente interna.

27 Di conseguenza, la successione in esame nella causa principale costituisce un movimento di capitali ai sensi dell'art. 73 B, n. 1, del Trattato.

28 In primo luogo, occorre quindi esaminare se, come sostenuto dal sig. Jäger e dalla Commissione, una normativa nazionale come quella nella causa principale configuri una restrizione ai movimenti di capitali.

29 Il governo tedesco sostiene che la normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale non rappresenta una restrizione ai movimenti di capitali. Da una parte, a suo avviso, dato che il bene situato in Francia è stato inizialmente acquisito dal padre del sig. Jäger prima del 1° giugno 1990, data in cui la direttiva 88/361 avrebbe dovuto essere recepita nel diritto nazionale, l'acquirente del bene in questione non poteva far valere direttamente i diritti derivanti dalla direttiva o dal Trattato. Dall'altra, secondo tale governo, un siffatto acquirente non può essere dissuaso dagli effetti di una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale, che infatti non incidono sull'interessato stesso, ma semmai sui suoi eredi. Per tale motivo, gli effetti di tale normativa sarebbero troppo indiretti per poter costituire una restrizione ai movimenti di capitali.

30 A tal riguardo, risulta dalla giurisprudenza della Corte che norme nazionali che determinano il valore di un bene immobile ai fini del calcolo dell'imposta esigibile in caso di acquisizione per successione non solo possono essere tali da dissuadere l'acquisto di beni immobili ubicati nello Stato membro interessato, così come la vendita di tali beni ad un altro soggetto, da parte di un residente di un altro Stato membro, ma possono altresì avere per effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i detti beni (v., in tal senso, sentenza Barbier, cit., punto 62).

31 Inoltre, per quanto riguarda l'ipotesi di successioni, la giurisprudenza ha confermato che le misure vietate dall'art. 73 B, n. 1, del Trattato, 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 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).

32 Nel caso di specie, le disposizioni nazionali oggetto della causa principale, qualora comportino che una successione che include un bene agricolo e forestale situato in un altro Stato membro sia soggetta, in Germania, a un'imposta di successione più elevata rispetto a quella che sarebbe dovuta se i beni rientranti nell'asse ereditario fossero ubicati esclusivamente nel territorio di quest'ultimo Stato, implicano una restrizione dei movimenti dei capitali diminuendo il valore di una successione che includa un siffatto bene situato al di fuori del territorio tedesco.

33 Tale conclusione non può essere rimessa in discussione dagli argomenti fatti valere dal governo tedesco, ricordati al punto 29 della presente sentenza, dal momento che questi ultimi sono irrilevanti alla luce dei criteri derivanti dalla giurisprudenza citata supra, ai punti 30 e 31. Nel caso di specie, la normativa nazionale in esame nella causa principale ha inciso sul valore della successione dopo il 1° giugno 1990; tali effetti non sono manifestamente troppo indiretti per poter costituire una restrizione ai movimenti dei capitali.

34 Lo stesso deve dirsi per l'argomento del governo tedesco secondo cui non può sussistere alcuna restrizione risultante da una diminuzione del valore della successione, in quanto l'impatto di una normativa come quella in esame nella causa principale è esclusivamente l'inevitabile

conseguenza di una coesistenza di sistemi fiscali nazionali. Infatti, tale circostanza è irrilevante in relazione ai criteri derivanti dalla giurisprudenza ai punti 30 e 31 della presente sentenza.

D'altronde, è giocoforza constatare che, in ogni caso, la diminuzione del valore della successione deriva solo dall'applicazione della normativa tedesca di cui trattasi.

35 Ne risulta che il fatto di subordinare la concessione di vantaggi fiscali in materia di imposte di successione alla condizione che il bene acquisito in via successoria sia situato sul territorio nazionale costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata, in linea di principio, dall'art. 73 B, n. 1, del Trattato.

36 Occorre poi esaminare se la restrizione alla libera circolazione dei capitali così constatata possa essere giustificata alla luce delle disposizioni del Trattato.

37 A tale riguardo occorre ricordare che, a norma dell'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato, «[l']articolo 73 B 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 luogo di collocamento del loro capitale».

38 Secondo il Finanzamt e il governo tedesco, da tale disposizione risulta che la Repubblica federale di Germania può legittimamente riservare il beneficio della valutazione secondo la procedura particolare ai soli beni situati sul suo territorio. Il Finanzamt aggiunge che l'art. 31 del BewG trova giustificazione nell'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato, letto alla luce della dichiarazione n. 7 allegata all'atto finale del Trattato sull'Unione europea, poiché il regime di valutazione dei beni situati all'estero nella causa principale esisteva alla fine dell'anno 1993, ai sensi di tale dichiarazione.

39 Senza che occorra pronunciarsi sulla questione se tale regime di valutazione dei beni situati all'estero esistesse o meno alla data del 31 dicembre 1993, occorre ricordare che, nella sentenza 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen (Racc. pag. I-4071), la Corte si è occupata di un argomento fondato sull'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato, mentre i fatti di cui alla causa principale erano precedenti all'entrata in vigore di tale disposizione. Essa ha sottolineato che, sin da prima dell'entrata in vigore dell'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato, disposizioni fiscali nazionali del tipo di quelle considerate da tale articolo, in quanto operavano talune distinzioni, potevano essere compatibili con il diritto comunitario qualora si applicassero a situazioni non oggettivamente comparabili (punto 43).

40 Come già affermato, occorre osservare che, poiché l'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato costituisce una deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Pertanto, tale disposizione non può essere interpretata nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato membro in cui investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato.

41 Infatti, la deroga di cui all'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato è, come ha fatto notare il governo tedesco, limitata dall'art. 73 D, n. 3, del Trattato, il quale dispone che le disposizioni nazionali di cui al n. 1 di tale articolo «non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'art. 73 B» (v. citate sentenze Verkooijen, punto 44, e Manninen, punto 28). Inoltre, per essere giustificata, la disparità di trattamento tra i beni agricoli e forestali situati in Germania e quelli situati negli altri Stati membri non deve andare oltre quanto necessario perché lo scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi sia raggiunto.

42 Occorre dunque distinguere i trattamenti disuguali consentiti ai sensi dell'art. 73 D, n. 1, lett.



a), del Trattato dalle discriminazioni vietate dal n. 3 di questo stesso articolo. Orbene, dalla giurisprudenza risulta che, perché una normativa tributaria nazionale quale quella di cui alla causa principale che, ai fini del calcolo dell'imposta di successione, opera una distinzione tra i beni situati in un altro Stato membro e quelli situati sul territorio tedesco possa considerarsi compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, occorre che la differenza di trattamento riguardi situazioni non oggettivamente paragonabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale (v. sentenze Verkooijen, cit., punto 43, Manninen, cit., punto 29, e 11 ottobre 2007, causa C-443/06, Hollmann, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 45).

43 A tale riguardo si deve, in primo luogo, ritenere che la differenza di importo dell'imposta pagata a seconda che la successione includa soltanto un bene agricolo e forestale ubicato in Germania o che essa includa altresì un bene di tale genere situato in un altro Stato membro non possa essere giustificata, adducendo che si riferisce a situazioni che non sono oggettivamente paragonabili.

44 Infatti, il calcolo delle imposte, in applicazione della normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale, è direttamente connesso al valore dei beni rientranti nell'eredità, cosicché non esiste oggettivamente alcuna differenza, tra le situazioni, tale da giustificare una disparità di trattamento fiscale per quanto riguarda il livello dell'imposta di successione dovuta per, rispettivamente, un bene situato in Germania e un bene situato in un altro Stato membro. Pertanto, una situazione come quella del sig. Jäger è paragonabile a quella di qualsiasi altro erede, il cui patrimonio ereditato includa solo un bene agricolo e forestale situato in Germania e lasciato in eredità da una persona residente in questo stesso Stato.

45 Pertanto, occorre, infine, accertare se la restrizione ai movimenti di capitali che risulta da una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale possa essere oggettivamente giustificata da motivi imperativi di interesse generale.

46 Secondo il governo tedesco, un motivo imperativo di interesse generale giustifica tale normativa.

47 Innanzi tutto, esso osserva che la normativa di cui trattasi mira a compensare gli oneri specifici generati dal mantenimento della funzione sociale che svolgono le imprese agricole e forestali. Tale normativa consentirebbe di evitare, da un lato, che l'erede di una società agricola sia costretto a venderla o ad abbandonarla ai fini del pagamento dell'imposta di successione e, dall'altro, che tali imprese, le quali garantiscono produttività ed occupazione e sono tenute ad adempiere i loro obblighi derivanti dall'ordinamento giuridico nazionale, vengano smantellate.

48 Secondo il governo tedesco, tale motivo imperativo di interesse generale potrebbe essere preso in considerazione così come lo è, peraltro, la necessità di salvaguardare la coerenza del regime tributario. Esisterebbe, infatti, un nesso diretto tra gli obblighi specifici derivanti dalla subordinazione di tali imprese all'interesse generale e il tipo particolare di valutazione applicato a queste ultime in sede di successioni.

49 Il Finanzamt e il governo tedesco sostengono inoltre che la normativa di cui trattasi nella causa principale è giustificata dal fatto che le autorità tedesche non sono obbligate a tener conto dell'esistenza di un paragonabile interesse generale in altri Stati membri, in quanto gli obblighi e gli oneri specifici gravanti su un bene agricolo e forestale situato in Germania non gravano necessariamente in modo identico sui beni della stessa natura situati in altri Stati membri. A questo proposito il Finanzamt aggiunge che, anche se obblighi e oneri paragonabili fossero imposti in altri Stati membri a questo tipo di beni, la Repubblica federale di Germania non sarebbe tenuta a garantirne la compensazione.

50 Non può essere indubbiamente escluso che obiettivi connessi alla realizzazione dell'attività delle imprese agricole e forestali, nonché al mantenimento dell'impiego in queste ultime in caso di successione, possano di per sé presentare, in alcune circostanze e a determinate condizioni, un carattere di interesse generale e giustificare restrizioni alla libertà dei movimenti di capitali (v., in tal senso, sentenza 25 gennaio 2007, causa C?370/05, Festersen, Racc. pag. I?1129, punto 28).

51 Tuttavia, quanto alle considerazioni formulate dal Finanzamt e dal governo tedesco, occorre rilevare che questi ultimi non hanno potuto dimostrare la necessità di negare il beneficio di una valutazione favorevole, nonché di altri benefici fiscali a ogni erede che, per via successoria, acquisisca un'azienda agricola e forestale che non è situata sul territorio tedesco (v., in tal senso, per quanto riguarda un vantaggio fiscale limitato ad attività di ricerca realizzate nello Stato membro interessato, sentenza 10 marzo 2005, causa C?39/04, Laboratoires Fournier, Racc. pag. I?2057, punto 23, nonché, in relazione a un'esenzione da imposte di successione riservata ad alcune imprese che mantengono impieghi nel territorio dello Stato membro interessato, sentenza 25 ottobre 2007, causa C?464/05, Geurts e Vogten, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 27).

52 Occorre infatti osservare che, per quanto riguarda l'obiettivo consistente nell'evitare che l'onere dell'imposta sulle successioni ponga a repentaglio il proseguimento dell'attività delle imprese agricole e forestali e, quindi, la preservazione della funzione sociale di queste ultime, nessun elemento nella causa principale consente di constatare che le imprese stabilite in altri Stati membri non versano in una situazione paragonabile a quelle delle imprese stabilite in Germania.

53 Infine, per giustificare la normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale, il governo tedesco menziona ostacoli pratici che osterebbero alla trasposizione dei criteri di valutazione previsti dalla citata normativa ai beni agricoli e forestali situati negli altri Stati membri. Esso spiega che tale procedimento di valutazione è fondato su valori di rendimento standardizzati per i vari tipi di imprese interessate e che tali valori sono stati ricavati da documenti statistici prodotti dall'amministrazione tedesca. Dati analoghi non sarebbero disponibili per quanto attiene ai beni agricoli e forestali situati in altri Stati membri.

54 A questo riguardo è d'uopo osservare che, sebbene possa effettivamente risultare difficile per le autorità nazionali applicare il procedimento di valutazione previsto agli artt. 140?144 del BewG a un bene agricolo e forestale situato in un altro Stato membro, questa difficoltà non può giustificare un rifiuto categorico di concedere il vantaggio fiscale in questione, poiché potrebbe essere chiesto ai soggetti passivi interessati di fornire essi stessi a tali autorità i dati che reputano necessari per garantire un'applicazione del procedimento di cui trattasi in un modo adeguato alle imprese ubicate in altri Stati membri.

55 Si deve aggiungere che eventuali difficoltà incontrate al momento della determinazione del valore di un bene situato sul territorio di un altro Stato membro secondo una procedura nazionale particolare non sono, comunque, sufficienti a giustificare un ostacolo alla libera circolazione dei capitali quale quello derivante dalla disciplina di cui trattasi, la quale, oltre a tale procedura di valutazione, riserva ai beni situati sul territorio tedesco anche l'applicazione di altri due vantaggi fiscali (v., in tal senso, sentenza 4 marzo 2004, causa C?334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. I?2229, punto 29).

56 Pertanto, occorre concludere che, poiché non è stato dimostrato che la normativa nazionale nella causa principale è giustificata da motivi imperativi di interesse generale, l'art. 73 B, n. 1, del Trattato osta a tale normativa.

57 Di conseguenza, occorre risolvere la questione sollevata dichiarando che l'art. 73 B, n. 1, del

Trattato, in combinato disposto con l'art. 73 D dello stesso, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro che, ai fini del calcolo dell'imposta su un'eredità composta da beni situati sul territorio di detto Stato e da un bene agricolo e forestale situato in un altro Stato membro,

- prevede che il bene situato in quest'altro Stato membro sia preso in considerazione nella misura del suo valore venale, mentre per un identico bene situato sul territorio nazionale si applica una particolare procedura di valutazione i cui risultati corrispondono, in media, solo al 10% del valore venale di tale bene, e
- riserva ai beni agricoli e forestali situati sul territorio nazionale l'applicazione della franchigia per tali beni, nonché la considerazione del loro valore residuo esclusivamente nella misura del 60% del suo importo.

### **Sulle spese**

58 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. 73 B, n. 1, del Trattato CE (divenuto art. 56, n. 1, CE), in combinato disposto con l'art. 73 D del Trattato CE (divenuto art. 58 CE), deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro che, ai fini del calcolo dell'imposta su un'eredità composta da beni situati sul territorio di detto Stato e da un bene agricolo e forestale situato in un altro Stato membro,**

- **prevede che il bene situato in quest'altro Stato membro sia preso in considerazione nella misura del suo valore venale, mentre per un identico bene situato sul territorio nazionale si applica una particolare procedura di valutazione i cui risultati corrispondono, in media, solo al 10% del valore venale di tale bene, e**
- **riserva ai beni agricoli e forestali situati sul territorio nazionale l'applicazione della franchigia per tali beni, nonché la considerazione del loro valore residuo esclusivamente nella misura del 60% del suo importo.**

Firme

\* Lingua processuale: il tedesco.