

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

18 dicembre 2014 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione dei capitali – Normativa tributaria – Imposte sulle donazioni – Esenzione per le “tenute” – Mancata esenzione nel caso di una tenuta situata nel territorio di un altro Stato membro»

Nella causa C-133/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Raad van State (Paesi Bassi), con decisione del 13 marzo 2013, pervenuta in cancelleria il 18 marzo 2013, nel procedimento

Staatssecretaris van Economische Zaken,

Staatssecretaris van Financiën

contro

Q,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, K. Lenaerts, vicepresidente della Corte, facente funzione di giudice della Seconda Sezione, J.-C. Bonichot (relatore), A. Arabadjiev e J.L. da Cruz Vilaça, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 21 maggio 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per Q, da A. Bakker e D. Smit, assistiti da M. Hamer, advocaat;
- per il governo dei Paesi Bassi, da B. Koopman, K. Bulterman e J. Langer, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da A. Rubio González, in qualità di agente;
- per il governo francese, da D. Colas e J.-S. Pilczer, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da P. Gentili, avvocato dello Stato;
- per il governo del Regno Unito, da S. Brighthouse, in qualità di agente, assistita da R. Hill, barrister;

– per la Commissione europea, da W. Roels e W. Mölls, in qualità di agenti,
sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 2 ottobre 2014,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione dell’articolo 63 TFUE.

2 Tale domanda è stata presentata nell’ambito di una controversia pendente tra, da un lato, lo Staatssecretaris van Economische Zaken (Segretario di Stato all’Economia) e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze) e, dall’altro, Q, in merito al rifiuto delle autorità olandesi di designare come tenuta («landgoed») una proprietà che l’interessata possiede in uno Stato membro diverso dal Regno dei Paesi Bassi, privandola così della possibilità di ottenere un’esenzione per la donazione che intende farne.

Il diritto olandese

3 L’articolo 1 della legge del 1956 sulle successioni (Successiewet 1956, in prosieguo: «la legge sulle successioni») così dispone:

«1. In applicazione della presente legge, vengono riscosse le imposte seguenti:

(...)

2° imposta sulle donazioni sul valore di quanto ricevuto per donazione da una persona residente nei Paesi Bassi al momento della donazione;

(...)».

4 L’articolo 5 della legge sulle successioni è così formulato:

«(...)

2. L’imposta sulle donazioni viene riscossa su quanto ricevuto dal donatario, se del caso previa deduzione degli oneri e degli obblighi previsti a beneficio del donante o di un terzo».

5 L’articolo 1 della legge del 1928 sulla protezione dei siti naturali (Natuurschoonwet 1928, in prosieguo «la legge sui siti naturali») così dispone:

«1. Nella presente legge si intende per:

a. “tenuta” (landgoed): un bene immobile situato nei Paesi Bassi, coperto in tutto o in parte da spazi naturali, boschi o altre risorse boschive – compresi quelli in cui si trovano una dimora di campagna o altri edifici conformi al carattere della tenuta – nella misura in cui, ai fini della conservazione del patrimonio naturale, sia opportuna la conservazione di detto bene immobile con il suo aspetto caratteristico;

b. proprietario:

1° il proprietario di un bene immobile che non è gravato dal diritto limitato di usufrutto o di enfiteusi, tranne nei casi di cui al paragrafo 3;

2° l'usufruttario o l'enfiteuta, tranne nei casi di cui al paragrafo 3;

c. proprietà economica: un sistema di diritti e di obblighi relativo ad un bene immobile che rappresenta una partecipazione in detto bene. La partecipazione comprende almeno un certo rischio di variazione del valore e spetta ad una persona diversa dal proprietario civile. La concessione del solo diritto di consegna non è considerata come un trasferimento di proprietà economica;

d. Il nostro Ministro: il nostro Ministro dell'Economia, dell'Agricoltura e dell'Innovazione;

e. I nostri Ministri: il nostro Ministro dell'Economia, dell'Agricoltura e dell'Innovazione e il nostro Ministro delle Finanze.

2. Con o in forza di un atto amministrativo di portata generale, sono adottate regole concernenti le condizioni che un bene immobile deve soddisfare per essere designato come tenuta. Tali condizioni riguardano:

a. la superficie del bene immobile, che può parimenti includere la superficie di un bene immobile limitrofo che sia considerato come tenuta o come formante una siffatta tenuta con il primo bene immobile citato nel caso in cui esista uno stretto legame storico tra i due beni immobili;

b. la percentuale minima della superficie del bene immobile che deve essere coperta da spazi naturali, da boschi e altre zone boschive, così come la natura di tali spazi naturali, dei boschi e delle altre zone boschive;

c. la dimensione e la natura dei terreni che non sono occupati da spazi naturali, boschi o altre zone boschive, che siano o meno legati alla natura dei terreni limitrofi diretti del bene immobile;

d. il modo e il tipo di costruzione;

e. il tipo di utilizzo dei terreni e degli edifici costruiti.

(...)).

6 L'articolo 2 della legge sui siti naturali prevede quanto segue:

«1. Il proprietario desideroso che il proprio bene immobile venga designato come tenuta deposita presso i nostri Ministri una richiesta dettagliata presentata attraverso il nostro Ministro.

(...)

4. I nostri Ministri si pronunciano sulla richiesta con una decisione congiunta».

7 L'articolo 7 sui siti naturali così dispone:

«1. Qualora tra i beni ricevuti ai sensi della [legge sulle successioni] rientri un bene immobile designato come tenuta – sempre che siano soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo successivo – non viene riscossa la differenza tra l'imposta sulle donazioni, o rispettivamente sulle successioni, dovuta in forza di avviso di accertamento e l'imposta che sarebbe dovuta se il bene immobile fosse valutato alla metà del valore commerciale da attribuire al bene medesimo al momento dell'acquisizione, nel caso in cui su detto bene gravasse l'obbligo di conservare il bene invariato per un periodo di 25 anni e di non procedere al taglio di piante, se non nei limiti di quanto necessario o opportuno secondo le regole della normale gestione forestale. Se la tenuta è resa accessibile al pubblico nel rispetto delle regole approvate dai nostri Ministri, il valore di detta

tenuta è, in deroga alla frase precedente, valutato a zero.

(...)».

8 L'articolo 1 della decisione di classificazione adottata in applicazione della legge sui siti naturali prevede quanto segue:

«1. Nella presente decisione si intendono per:

- a. tenuta: qualsiasi tenuta di cui all'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), della legge (...) sui siti naturali;
- b. superfici boschive: le superfici boschive composte da specie diverse dalle essenze di arboricoltura, dagli abeti di Natale, dai frutteti arbustivi e dai vincheti.
- c. residenza: un bene immobile che ospita una casa fortificata d'origine, un castello, una casa di campagna o dimora patrizia, comprese le loro eventuali dipendenze, circondati da un giardino o da un parco storico che formino con essi un insieme architettonico di almeno un ettaro, il cui assetto sia antecedente al 1850 e riconoscibile nel caso in cui tale complesso, o almeno uno dei suoi componenti, sia un edificio protetto iscritto in uno dei registri di cui all'articolo 6, paragrafo 1, della legge del 1988, concernente i monumenti storici;
- d. spazi naturali:

1° lande, torbiere, acquitrini, dune mobili, campi di dune, prati salmastri, canali, pascoli inondati, terreni alluvionali, piane fangose, spiagge verdi, canneti, sterpaglia, praterie, paludi, acquitrini, stagni, ruscelli, piccoli fiumi, stagni, corsi d'acqua chiusi, ruscelletti, sorgenti e fonti, nella misura in cui tali terreni non siano utilizzati come terreno agricolo;

2° praterie calcaree, praterie fiorite di regioni a valloncelli, di regioni sabbiose e torbose o di regioni fluviali e alluvionali, praterie umide magre, prati di calta palustre di valli fluviali o di regioni torbose e argillose, praterie umide mediamente ricche di sostanze nutritive, praterie secche e aride delle terre alte, praterie di duna secche povere di calcare, praterie di duna secche ricche di calcare e praterie umide saline dell'entroterra, nella misura in cui tali terre siano utilizzate solo come terre da pascolo o praterie da fieno e siano coperte da tipi di vegetazione caratteristici di tali praterie.

(...)».

9 L'articolo 2 della decisione di classificazione adottata in applicazione della legge sui siti naturali così dispone:

«1. Al fine di poter essere designato come tenuta, un bene immobile deve soddisfare le seguenti condizioni:

- a. il detto bene immobile deve avere una superficie di almeno 5 ettari;
- b. le terre e gli spazi acquatici che compongono il bene immobile devono formare una zona contigua;
- c. una superficie almeno del 30% del bene immobile deve essere coperta da boschi o altri spazi naturali;

d. l'uso del bene immobile non deve compromettere il patrimonio naturale.

2. Se i terreni, le costruzioni e gli spazi acquatici che compongono il bene immobile o l'uso che ne viene fatto compromettono il patrimonio naturale, i detti terreni, costruzioni e spazi acquatici non devono essere considerati nel bene immobile da designare come tenuta.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 Q, fiscalmente residente nei Paesi Bassi, è proprietaria di una tenuta situata nel Regno Unito («The Bean House») che intende donare a suo figlio.

11 In virtù della normativa olandese, una siffatta donazione potrebbe essere esentata, in tutto o in parte, dall'imposta, a condizione che, segnatamente, «The Bean House» rivestisse il carattere di tenuta ai sensi della legge sui siti naturali e che fosse pertanto situata nei Paesi Bassi.

12 Q ha chiesto senza successo alle autorità fiscali olandesi tale riconoscimento.

13 Il giudice di primo grado, adito da Q, ha ritenuto che il diritto all'esenzione dalle imposte sulle donazioni non possa essere limitato alle tenute situate nei Paesi Bassi. Secondo tale giudice, l'ostacolo alla libera circolazione dei capitali che deriva da una tale limitazione non è giustificato né dall'interesse di detto Stato membro a proteggere il proprio patrimonio naturale e culturale, né dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali.

14 Investito dell'appello proposto dallo Staatssecretaris van Economische Zaken e dallo Staatssecretaris van Financiën, il Raad van State (Consiglio di Stato), che ritiene anch'esso di essere in presenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali, si interroga sulle cause di giustificazione identificate dal giudice di primo grado. Dinanzi al giudice del rinvio le autorità fiscali olandesi hanno sostenuto che l'ostacolo è giustificato dalle difficoltà pratiche poste dai controlli fiscali in uno Stato membro diverso dal Regno dei Paesi Bassi, in particolare, dalla necessità di verificare il rispetto da parte dei proprietari del loro impegno di conservare la tenuta per un periodo di 25 anni. A tal proposito, il giudice si domanda in che misura le autorità degli altri Stati membri sarebbero obbligate ad assistere le autorità olandesi nei loro controlli.

15 È in tale contesto che il Raad van State ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'interesse alla conservazione del patrimonio naturale e storico?culturale nazionale, menzionato nella [legge sui siti naturali], costituisca un motivo imperativo di interesse generale che giustifica un regime nel quale l'applicazione di un'esenzione dall'imposta sulle donazioni (agevolazione fiscale) è limitata alle tenute situate nei Paesi Bassi.

2) a) Se le autorità di uno Stato membro, nell'indagare se un bene immobile situato in un altro Stato membro possa essere designato come tenuta ai sensi [della legge sui siti naturali], per ottenere l'assistenza delle autorità dello Stato membro in cui il bene immobile è situato possano fondarsi sulla direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure [(GU L 84 pag. 1)], allorché, in conseguenza della designazione come tenuta in virtù di detta legge, viene concessa un'esenzione dall'imposta sulle donazioni che sarà dovuta al momento della donazione di detto bene immobile.

b) In caso di risposta in senso affermativo alla questione 2.a., se la nozione di "indagine

amministrativa”, di cui all’articolo 3, paragrafo 7, della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE [(GU L 64, pag. 1)], debba essere intesa nel senso che essa comprende anche un controllo in loco.

c) In caso di risposta in senso affermativo alla questione 2.b., se, ai fini dell’interpretazione della nozione di “indagini amministrative”, di cui all’articolo 5, paragrafo 1, della direttiva [2010/24], ci si possa ricollegare alla definizione della nozione di “indagine amministrativa”, di cui all’articolo 3, paragrafo 7, della direttiva [2011/16].

3) In caso di risposta in senso negativo alle questioni 2.a., 2.b. o 2.c., se il principio di leale cooperazione, sancito all’articolo 4, paragrafo 3, TUE in combinato disposto con l’articolo 167, paragrafo 2, TFUE, debba essere interpretato nel senso che esso comporta che, se uno Stato membro chiede ad un altro Stato membro di fornire la sua collaborazione per accertare se un bene immobile situato in tale altro Stato membro possa essere designato come tenuta ai sensi di una legge che mira a conservare e a tutelare il patrimonio naturale e storico-culturale nazionale, lo Stato membro interpellato sia tenuto a fornire la sua collaborazione.

4) Se una restrizione della libera circolazione dei capitali possa essere giustificata invocando la necessità di garantire l’efficacia dei controlli fiscali, qualora appaia che l’efficacia di detti controlli possa essere compromessa per il solo fatto che è necessario che le autorità nazionali, durante il periodo di 25 anni di cui all’articolo 7, paragrafo 1, [della legge sui siti naturali], si rechino in un altro Stato membro per effettuarvi i necessari controlli».

Sulle questioni pregiudiziali

16 Con le sue questioni pregiudiziali, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l’articolo 63 TFUE debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui al caso di specie, ai sensi della quale un’esenzione dalle imposte sulle donazioni relative a determinati siti protetti è limitata a quei siti che siano ubicati nel territorio di detto Stato membro.

17 Ai sensi dell’articolo 63, paragrafo 1, TFUE sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi.

18 La Corte ha già dichiarato che la tassazione delle donazioni relative a somme di denaro, beni mobili o immobili rientra nell’ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato FUE relative ai movimenti di capitali, ad eccezione dei casi in cui gli elementi costitutivi di dette operazioni si trovino all’interno di un solo Stato membro (v. sentenza Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punto 20).

19 Ne consegue che una fattispecie, come quella di cui al procedimento principale, in cui una persona residente in uno Stato membro procede ad una donazione che concerne un bene immobile situato in un altro Stato membro rientra nell’ambito di applicazione dell’articolo 63, paragrafo 1, TFUE.

20 La Corte ha già dichiarato, in materia di imposte di successione, che il fatto di subordinare la concessione di vantaggi fiscali alla condizione che il bene trasferito sia situato nel territorio nazionale costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata, in linea di principio, dall’articolo 63, paragrafo 1, TFUE (v. sentenza Jäger, C?256/06, EU:C:2008:20, punti da 28 a 35). Allo stesso modo, per quanto riguarda l’ipotesi delle donazioni, le misure aventi per effetto di diminuire il valore della donazione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i beni di cui trattasi e che assoggetta a tassazione la donazione di questi ultimi

costituiscono parimenti una tale restrizione (v. sentenza Mattner, EU:C:2010:216, punto 26).

21 Di conseguenza, dato che disposizioni nazionali come quelle di cui al procedimento principale subordinano l'applicazione di un'esenzione dall'imposta sulle donazioni alla condizione che il bene immobile interessato sia situato nel territorio nazionale, il maggior onere fiscale gravante sulla donazione effettuata da una persona residente in uno Stato membro quando tale donazione riguarda un immobile situato in un altro Stato membro costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali.

22 Affinché una tale restrizione possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, è necessario, segnatamente, che la differenza di trattamento riguardi situazioni che non siano oggettivamente comparabili, comparabilità che va valutata in base all'oggetto e al contenuto delle disposizioni nazionali di cui al procedimento principale. (v. sentenza X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punti 20 e 22).

23 Orbene, la Corte ritiene che così avvenga nel procedimento principale.

24 L'oggetto dell'esenzione dalle imposte sulle donazioni prevista dal regime olandese di cui al procedimento principale consiste infatti nel preservare l'integrità delle tenute tipiche del paesaggio olandese tradizionale («landgoed») contro i frazionamenti o gli snaturamenti che possono discendere dall'obbligo, nel quale potrebbero trovarsi i donatori, per assolvere l'imposta che colpisce tale trasferimento, di smembrare una tenuta per cederne una parte o di sfruttarla in un modo tale da compromettere il suo carattere specifico.

25 L'agevolazione fiscale che si collega al trasferimento di un «landgoed» persegue così, come rilevato dallo stesso giudice a quo, un obiettivo di conservazione dei siti naturali nazionali che ricomprende un obiettivo di conservazione del patrimonio storico-culturale. Siffatto obiettivo può, in particolare, essere dedotto sia dalla definizione di tenuta di cui all'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), della legge sui siti naturali, in base alla quale le superfici occupate da una casa o da altri edifici conformi al carattere della tenuta possono essere considerate come parti integranti la tenuta, sia dalla definizione di «residenza» facente parte di un «landgoed», di cui all'articolo 1 della decisione di classificazione, ai sensi del quale il complesso deve essere circondato da un giardino o da un parco storico il cui assetto sia antecedente al 1850 e deve essere composto almeno da un elemento che costituisce un monumento protetto ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della legge del 1988 sui monumenti storici.

26 Dal fascicolo presentato alla Corte risulta che la donazione oggetto del procedimento principale riguarda una tenuta situata nel Regno Unito di circa 18 ettari che comprende monumenti protetti ai sensi della normativa applicabile in detto Stato membro.

27 Tuttavia, rispetto all'obiettivo perseguito dalla normativa nazionale in questione, la situazione di un contribuente che intenda donare un «landgoed» comprendente una «residenza» non può essere considerata oggettivamente comparabile a quella di un contribuente che intenda, come nel caso di specie, donare una tenuta situata nel territorio di un altro Stato membro, anche se tale tenuta ricomprende monumenti protetti ai sensi della normativa applicabile in quest'ultimo Stato membro. Infatti, atteso che l'agevolazione fiscale di cui al procedimento principale mira a preservare l'integrità di talune tenute che rientrano nel patrimonio storico-culturale nazionale, lo svantaggio che ne risulta per il contribuente che si trovi nella seconda di queste due situazioni è inerente all'obiettivo perseguito dal legislatore olandese.

28 Si potrebbe concludere diversamente, come è stato statuito al punto 33 della sentenza pronunciata in data odierna nella causa X (C-87/13), soltanto nell'ipotesi in cui tale contribuente dimostrasse che una proprietà, benché situata nel territorio di uno Stato diverso dal Regno dei

Paesi Bassi, costituisce nondimeno un elemento del patrimonio storico-culturale olandese, e che tale circostanza sarebbe tale da renderla idonea, se non fosse per la sua extraterritorialità, ad essere oggetto di protezione ai sensi della legge sui siti naturali.

29 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alle questioni poste dichiarando che l'articolo 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che non osta a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi della quale un'esenzione dalle imposte sulle donazioni relative a determinate proprietà protette in ragione della loro appartenenza al patrimonio storico-culturale nazionale è limitata a quelle proprietà che siano situate nel territorio di detto Stato membro, purché tale esenzione non sia esclusa ove si tratti di proprietà riconducibili al patrimonio storico-culturale del suddetto Stato membro nonostante la loro ubicazione sul territorio di un altro Stato.

Sulle spese

30 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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'articolo 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che non osta a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi della quale un'esenzione dalle imposte sulle donazioni relative a determinati siti protetti in ragione della loro appartenenza al patrimonio storico-culturale nazionale è limitata a quelle proprietà che siano situate nel territorio di detto Stato membro, purché tale esenzione non sia esclusa ove si tratti di proprietà riconducibili al patrimonio storico-culturale del suddetto Stato membro nonostante la loro ubicazione sul territorio di un altro Stato.

Firme

* Lingua processuale: il neerlandese.