

Causa C-142/24**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

23 febbraio 2024

Giudice del rinvio:

Finanzgericht Köln (Germania)

Data della decisione di rinvio:

30 novembre 2023

Ricorrente:

Familienstiftung

Resistente:

Finanzamt Köln-West

Oggetto del procedimento principale

Interpretazione dell'articolo 40 dell'Accordo SEE con riferimento alla tassazione del trasferimento tra vivi di beni patrimoniali a favore di una fondazione straniera

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE, in particolare

Accordo sullo Spazio economico europeo (in prosieguo: l'«Accordo SEE»)

Questione pregiudiziale

Se l'articolo 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo (Accordo SEE), del 2 maggio 1992, debba essere interpretato nel senso che esso osta alla normativa nazionale di uno Stato membro in materia di riscossione dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni che, ai fini dell'imposta sul trasferimento tra vivi di beni patrimoniali a favore di una fondazione straniera avvenuto in esecuzione di

un atto costitutivo di fondazione, applica la classe d'imposta più elevata, ossia la classe III, anche se la fondazione è stata costituita essenzialmente nell'interesse di una famiglia o di determinate famiglie (fondazione familiare), mentre in un'ipotesi corrispondente, nel caso di una fondazione familiare nazionale, la classe d'imposta è determinata in base al rapporto di parentela tra il donante (fondatore) e il beneficiario più distante in base all'atto di fondazione, con conseguente applicazione, nel caso della fondazione familiare nazionale, delle più vantaggiose classi d'imposta I o II.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

TFUE, in particolare articolo 267, secondo comma, articolo 63, articolo 65 paragrafo 1, lettera a), e articolo 65, paragrafo 3

Accordo sullo Spazio economico europeo, in particolare articolo 1 paragrafo 2, articolo 6, articolo 40 e allegato XII

Direttiva 88/361/CEE del Consiglio, del 24 giugno 1988, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato (GU 1988, L 178, pag. 5) (in prosieguo: la «direttiva 88/361»), in particolare allegato I, titolo XI

Disposizioni nazionali fatte valere

Gesetz zu dem Abkommen vom 17. November 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (legge del 5 dicembre 2012, recante ratifica della convenzione stipulata il 17 novembre 2011 tra la Repubblica federale di Germania e il Principato del Liechtenstein, contro la doppia imposizione e l'evasione fiscale nel campo delle imposte sul reddito e sul patrimonio)

Abkommen vom 17. November 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (convenzione stipulata il 17 novembre 2011 tra la Repubblica federale di Germania e il Principato del Liechtenstein, contro la doppia imposizione e l'evasione fiscale nel campo delle imposte sul reddito e sul patrimonio; in prosieguo: la «CDI-Liechtenstein»), in particolare articolo 2, articolo 3, paragrafo 1, e articolo 24, paragrafo 6

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (legge in materia di imposte sulle successioni e sulle donazioni), nella versione di cui al Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz) [legge del 7 dicembre 2011, recante recepimento della direttiva sul recupero dei crediti e recante modifica di disposizioni fiscali (legge sul recepimento della direttiva sul recupero dei crediti -

BeitrRLUmsG)] (in prosieguo: l'«ErbStG»), in particolare, articolo 1, paragrafo 1, punto 2, articolo 7, paragrafo 1, punto 8, articolo 10, paragrafo 1, articolo 15, paragrafo 1, punti 2 e 3, articolo 15, paragrafo 2, prima frase, articolo 16, paragrafo 1, punti 3 e 7, e articolo 19, paragrafo 1.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La ricorrente è una fondazione familiare dotata di personalità giuridica con sede legale e amministrazione centrale in Z, nel Principato del Liechtenstein. Essa è stata costituita dalla fondatrice nel 2014 in Liechtenstein ai sensi del diritto di tale paese.
- 2 La fondatrice vive in Germania e ivi aveva la propria residenza anche all'atto della costituzione della fondazione. In base allo statuto della fondazione, quest'ultima persegue l'obiettivo di incentivare e sostenere i figli della fondatrice e del suo defunto marito. I beneficiari della fondazione sono la fondatrice, i suoi figli e i figli dei suoi figli.
- 3 All'atto della costituzione, la fondatrice ha dotato la ricorrente di un patrimonio. In base alle pertinenti disposizioni dello statuto della fondazione, la ricorrente poteva disporre liberamente dei beni ad essa trasferiti. Per contro, la fondatrice non aveva più alcun potere di controllo sul patrimonio e non aveva nemmeno la possibilità di esigerne, in tutto o in parte, la restituzione. Sotto questo profilo, la ricorrente non era soggetta in alcun modo alle istruzioni della fondatrice.
- 4 Con lettera del 16 aprile 2015 la ricorrente comunicava l'operazione all'Ufficio delle imposte convenuto e presentava una dichiarazione fiscale relativa all'imposta sulle donazioni. La fondazione sarebbe stata costituita essenzialmente nell'interesse della famiglia della fondatrice cosicché, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 2, dell'ErbStG, la tassazione dovrebbe operare in ragione del rapporto di parentela in essere tra la fondatrice e il beneficiario a lei più distante in base allo statuto [della fondazione] (cosiddetta «classe d'imposta agevolata»).
- 5 La condizione per la classe d'imposta agevolata contenuta nell'articolo 15, paragrafo 2, prima frase, dell'ErbStG, secondo cui la fondazione familiare dovrebbe essere costituita «nel territorio nazionale», non sarebbe dirimente in ragione di un'ingiustificabile violazione della libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 40 dell'Accordo SEE. A parere della ricorrente, i figli della fondatrice ricadrebbero, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, punti 2 e 3, dell'ErbStG, nella classe d'imposta I. A norma dell'articolo 19, paragrafo 1, della medesima legge, l'aliquota d'imposta applicabile sarebbe pari al 19 %.
- 6 Con avviso del 22 novembre 2018, l'Ufficio delle imposte convenuto valutava, per l'anno 2014, l'imposta sulle successioni con riferimento a (...) in EUR (...). In tale contesto, esso non teneva conto del rapporto di parentela dei beneficiari con la fondatrice e si basava su un acquisto imponibile (articolo 10, paragrafo 1, dell'ErbStG) di ammontare pari a EUR (...). Esso applicava la classe d'imposta

III, operando quindi, sul valore dell'acquisto pari a EUR (...), unicamente una deduzione di EUR (...) (articolo 16, paragrafo 1, punto 7, dell'ErbStG) e applicando un'aliquota d'imposta del 30 % (articolo 19, paragrafo 1, dell'ErbStG).

- 7 Il 19 dicembre 2018 la ricorrente presentava reclamo avverso il suddetto avviso. L'Ufficio delle imposte convenuto lo respingeva in quanto infondato con decisione sul reclamo del 6 gennaio 2021.
- 8 Con il suo ricorso proposto il 5 febbraio 2021, la ricorrente ribadisce la sua domanda di applicazione diretta della classe d'imposta agevolata di cui all'articolo 15, paragrafo 2, prima frase, dell'ErbStG. In tale contesto essa deduce, in particolare, un'ingiustificata restrizione alla libera circolazione dei capitali.
- 9 L'Ufficio delle imposte convenuto contesta il ricorso.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 10 Il rinvio alla Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte») ai sensi dell'articolo 267, secondo comma, TFUE si rende necessario, poiché l'interpretazione della libera circolazione dei capitali (articolo 40 dell'Accordo SEE) nell'ambito della presente controversia appare dubbia e la decisione dipende dalla risposta che sarà data alla questione pregiudiziale.
- 11 Il giudice del rinvio ritiene che la Corte sia competente, poiché l'Accordo SEE costituisce parte integrante dell'ordinamento giuridico dell'Unione e la controversia verte su una questione legata all'imposta su un trasferimento tra soggetti aventi la cittadinanza di Stati parti di tale Accordo (v. sentenza della Corte del 28 ottobre 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).
- 12 La Sezione adita nutre dubbi quanto alla compatibilità con l'articolo 40 dell'Accordo SEE del fatto che, in caso di costituzione di una fondazione familiare all'estero, si applichi sempre la classe d'imposta III, la più alta, mentre nell'ipotesi corrispondente, in presenza di una fondazione familiare nazionale, la classe d'imposta è determinata in ragione del rapporto di parentela tra il donante (fondatore) e il beneficiario più distante in base all'atto di fondazione, con conseguente applicazione, nel caso della fondazione familiare nazionale, delle più vantaggiose classi d'imposta I o II.
- 13 Qualora questa agevolazione sotto il profilo della classe d'imposta, prevista a favore delle fondazioni familiari nazionali, non fosse compatibile con il diritto dell'Unione, il ricorso in esame dovrebbe essere accolto, poiché, in tal caso, dovrebbe essere preso in considerazione il rapporto di parentela tra i destinatari della ricorrente e la fondatrice.

- 14 Se la ricorrente potesse avvalersi direttamente dell'articolo 40 dell'Accordo SEE, in sede d'imposizione della costituzione della fondazione occorrerebbe pertanto tener conto della classe d'imposta agevolata di cui all'articolo 15, paragrafo 2, prima frase, dell'ErbStG. Posto che i beneficiari più distanti dalla fondatrice sono i suoi nipoti, in sede d'imposizione troverebbe applicazione la classe d'imposta I (articolo 15, paragrafo 1, punto 3, dell'ErbStG); l'acquisto imponibile, al netto della deduzione, andrebbe assoggettato all'aliquota d'imposta del 19 % (articolo 19 dell'ErbStG).

Valutazione della controversia in base al diritto nazionale

- 15 Esaminati alla luce della normativa nazionale, l'avviso relativo all'imposta sulle successioni del 22 novembre 2018 e la decisione sul reclamo, pronunciata al riguardo il 6 gennaio 2021, sono legittimi. Poiché la ricorrente è una fondazione straniera – del Liechtenstein – non trova applicazione la cosiddetta classe d'imposta agevolata ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 2, prima frase, dell'ErbStG. Il ricorso dovrebbe, pertanto, essere respinto.
- 16 A norma dell'articolo 15, paragrafo 1, dell'ErbStG, l'acquisto imponibile compiuto dalla ricorrente ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 8, dell'ErbStG, deve essere soggetto a imposizione nel quadro della classe d'imposta III, mentre non trovano applicazione le classi d'imposta I o II. Nel caso controverso non è applicabile l'articolo 15, paragrafo 2, prima frase, dell'ErbStG, ai sensi del quale per fondazioni che sono state costituite essenzialmente nell'interesse di una famiglia o di determinate famiglie (fondazione familiare) la classe d'imposta deve essere determinata in ragione del rapporto di parentela tra il donante (fondatore) e il beneficiario più distante secondo l'atto di fondazione.
- 17 In base alla sua finalità e al suo statuto la ricorrente è sì, pacificamente, una fondazione familiare [v. Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia, Germania), sentenza del 7 marzo 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930, e giurisprudenza ivi citata]. Tuttavia, alla luce del diritto nazionale vigente, l'agevolazione di cui all'articolo 15, paragrafo 2, prima frase, dell'ErbStG non può trovare applicazione nel caso di specie poiché la ricorrente, quale fondazione di diritto del Liechtenstein con sede legale e amministrazione centrale in Z, non è stata costituita nel territorio nazionale.
- 18 Applicando il diritto nazionale, a un esito diverso non si giunge nemmeno sulla base del divieto di discriminazioni di cui all'articolo 24, paragrafo 1, della CDI-Liechtenstein.
- 19 Il divieto di discriminazioni di cui all'articolo 24 paragrafo 1, della CDI-Liechtenstein, il cui ambito di applicazione si estende anche alle persone giuridiche, vieta un trattamento svantaggioso di stranieri rispetto a cittadini che si trovino nelle medesime condizioni. Pertanto, il divieto di discriminazioni deve essere distinto dalla differenziazione operata a livello fiscale, e in linea di principio ammessa, in ragione del luogo di residenza, nonché tra assoggettamento

parziale e totale all'obbligo fiscale. Posto che l'articolo 24, paragrafo 1, della CDI-Liechtenstein attua la nozione di «nelle medesime condizioni» nel senso che un soggetto passivo residente in uno Stato e un soggetto ivi non residente non si trovano nelle medesime condizioni, disposizioni fiscali che prevedano un trattamento diverso in ragione del luogo di residenza non violano l'articolo 24, paragrafo 1, della CDI-Liechtenstein, nemmeno qualora ciò comporti una discriminazione diretta a danno di stranieri.

- 20 Il divieto di discriminazioni non opera laddove il legislatore tedesco, come nell'ambito della presente causa, preveda agevolazioni fiscali per enti la cui amministrazione centrale o la cui sede legale si trova in territorio tedesco, escludendo invece da tale agevolazione enti con sede legale e amministrazione centrale all'estero, indipendentemente dal diritto sulla cui base essi sono stati costituiti [v. Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia), sentenza del 7 marzo 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930; sentenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) del 3 agosto 1983, II R 20/80, BStBl II 1984, 9, e giurisprudenza ivi citata).

Sulla questione pregiudiziale

- 21 Tuttavia, è possibile che la ricorrente possa avvalersi direttamente, con successo, della libera circolazione dei capitali garantita all'interno dello Spazio economico europeo (in prosieguo: il «SEE»). Ciò risulta dall'articolo 40 in combinato disposto con l'allegato XII all'Accordo SEE e con gli articoli 63 e 65 TFUE.
- 22 In base all'Accordo SEE (v. articolo 1, paragrafo 2), le libertà fondamentali in materia di circolazione di merci, servizi e capitali operano illimitatamente nei confronti dei membri dello SEE. Inoltre, l'articolo 6 dell'Accordo SEE prevede che l'Accordo sia interpretato in conformità al diritto dell'Unione. Compete alla Corte vigilare che le disposizioni dell'Accordo SEE siano interpretate in maniera unitaria all'interno degli Stati membri (v. Schwenke/Hardt in Wassermeyer, DBA, volume I, Looseblatt, aggiornato a settembre 2023, MA Vor 1, punto 102, con numerosi rimandi alla giurisprudenza; v., altresì, sentenze della Corte del 23 settembre 2003, Ospelt e Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, e dell'8 novembre 2012, Commissione/Finlandia, C-342/10, EU:C:2012:688).
- 23 L'articolo 40 dell'Accordo SEE stabilisce che, nel quadro delle disposizioni di detto accordo, non sussistono fra le Parti contraenti restrizioni ai movimenti di capitali appartenenti a persone residenti negli Stati membri della Comunità o negli Stati AELS (EFTA), né disparità di trattamento fondate sulla cittadinanza o sulla residenza delle parti o sul luogo del collocamento dei capitali. Per quanto non disposto, l'allegato XII all'Accordo SEE rimanda alla direttiva 88/361.
- 24 Una definizione della nozione di «movimenti di capitali» non si rinviene né nell'Accordo SEE, né nei Trattati europei o nella direttiva 88/361. Tuttavia, alla direttiva 88/361 viene riconosciuto valore indicativo per la definizione di questa

nozione (v. sentenza della Corte del 28 settembre 2006, Commissione/Paesi Bassi, C-282/04 e C-283/04, EU:C:2006:608).

- 25 Nell'allegato I alla direttiva 88/361, alla voce XI («Movimenti di capitali a carattere personale»), sono indicate le donazioni e le [fondazioni], il che depone a favore dell'inclusione, in linea di principio, delle donazioni e delle fondazioni nell'ambito di tutela della libera circolazione di capitali (v. sentenza della Corte del 16 giugno 2011, Commissione/Austria, C-10/10, EU:C:2011:399 e la giurisprudenza ivi citata).
- 26 Inoltre, la Corte ha già osservato in più occasioni che l'imposta sulle donazioni ricade nella libera circolazione dei capitali, che si tratti di donazioni di somme di denaro, di beni mobili o immobili, mentre fanno eccezione unicamente i casi i cui elementi costitutivi si trovino all'interno di un solo Stato membro (v. sentenza della Corte del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216). Rientrano [nella libera circolazione] i conferimenti patrimoniali nella fondazione da parte del fondatore al momento della sua creazione (v. sentenza della Corte del 17 settembre 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Poiché il Principato del Liechtenstein è membro dello SEE, le disposizioni succitate trovano applicazione nei suoi confronti e, quindi, anche nei confronti della ricorrente quale fondazione ai sensi del diritto di tale paese. La donazione qui controversa, da parte della fondatrice, residente all'interno dello Stato, alla ricorrente, la cui sede legale e amministrazione centrale si trovano in Liechtenstein, supera i confini di uno Stato membro e non può essere considerata un'operazione meramente interna, cosicché tale conferimento di beni patrimoniali nella fondazione ricade nell'ambito di tutela della libera circolazione dei capitali.
- 28 Dall'articolo 40 dell'Accordo SEE si evince che le norme che vietano le restrizioni ai movimenti di capitali e la discriminazione che esse enunciano sono, per quanto riguarda i rapporti tra gli Stati parti dell'Accordo SEE, identiche a quelle che il diritto dell'Unione impone nei rapporti tra gli Stati membri. Ne risulta che, anche se restrizioni alla libera circolazione dei capitali tra cittadini di Stati parti dell'Accordo SEE devono essere esaminate con riferimento all'articolo 40 e all'allegato XII a detto accordo, tali prescrizioni rivestono la stessa portata giuridica delle disposizioni dell'articolo 63 TFUE (v. sentenze della Corte del 23 settembre 2003, Ospelt e Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493; dell'11 giugno 2009, Commissione/Paesi Bassi, C-521/07, EU:C:2009:360, e del 28 ottobre 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645).
- 29 Secondo una costante giurisprudenza della Corte, l'articolo 63, paragrafo 1, TFUE vieta in maniera generale le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri. Le misure vietate da tale disposizione, in quanto restrizioni ai movimenti di capitali, comprendono quelle che siano idonee a dissuadere i non residenti dall'effettuare investimenti in uno Stato membro o a dissuadere i residenti di questo Stato membro dall'effettuarne in altri Stati.

- 30 Tra queste misure rientra anche l'imposta su una donazione quando l'oggetto della donazione si trovi in uno Stato membro e il donante sia residente in un altro Stato membro, poiché l'imposta ha l'effetto di ridurre il valore della donazione (v. sentenze del 22 aprile 2010, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, e del 4 settembre 2014, *Commissione/Germania*, C-211/13, EU:C:2014:2148 e giurisprudenza ivi citata).
- 31 Ne consegue che disposizioni nazionali in materia d'imposta sulle donazioni contrastano sempre con la libera circolazione dei capitali quando, in ragione dell'impossibilità di applicare deduzioni di oneri o per motivi formali, ad esempio, tempi di prescrizione più brevi, patrimoni situati all'estero vengono valutati in maniera meno vantaggiosa o con un valore superiore rispetto a patrimoni posti nel territorio nazionale, o quando i cittadini nazionali, quali soggetti fiscalmente residenti, sono tenuti a versare, sui medesimi acquisti, imposte più contenute rispetto ai soggetti non fiscalmente residenti grazie a deduzioni maggiori o ad aliquote fiscali inferiori [v. *Hessisches Finanzgericht* (Tribunale tributario dell'Assia), sentenza del 7 marzo 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 32 Nel caso di specie, la disposizione di cui all'articolo 15, paragrafo 2, prima frase, dell'ErbStG fonda un diritto a una tassazione agevolata in sede di costituzione di una fondazione familiare in territorio nazionale da parte di un cittadino nazionale, grazie alla previsione di una deduzione superiore dalla base imponibile e all'applicazione di una aliquota d'imposta ridotta.
- 33 La disposizione comporta, pertanto, che una donazione a favore di una fondazione con sede legale e amministrazione centrale in Liechtenstein, i cui beneficiari – come nel caso di specie – siano esclusivamente discendenti in linea retta, sia assoggettata in Germania a un'imposta sulle donazioni superiore rispetto a quanto accadrebbe se la donazione di cui trattasi fosse stata effettuata a favore di una fondazione con sede legale in Germania.
- 34 In tal modo, a parità di condizioni quanto al resto, una fondazione nazionale dispone in modo duraturo di maggiori mezzi finanziari rispetto a fondazioni con sede legale all'estero. Un siffatto svantaggio finanziario che si verifica in una situazione transfrontaliera costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali (v. sentenza del 17 settembre 2015, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 35 La Sezione adita si chiede se questa restrizione dei movimenti dei capitali ex articolo 15, paragrafo 2, prima frase, dell'ErbStG possa essere giustificata ai sensi del diritto dell'Unione (v. sentenza dell'11 giugno 2009, *Commissione/Paesi Bassi*, C-521/07, EU:C:2009:360).
- 36 A norma dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, le disposizioni dell'articolo 63 TFUE non pregiudicano il diritto degli Stati membri di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione, per

quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale. Tale disposizione, costituendo una deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva (v. sentenze della Corte del 17 gennaio 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20; dell'11 settembre 2008, Eckelkamp e a., C-11/07, EU:C:2008:489; dell'11 settembre 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, e del 21 giugno 2018, Fidelity Funds e a., C-480/16, EU:C:2018:480).

- 37 La Corte ha quindi statuito che occorre distinguere le differenze di trattamento consentite dall'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE dalle discriminazioni vietate dall'articolo 65, paragrafo 3, TFUE. Orbene, affinché una normativa tributaria nazionale possa considerarsi compatibile con le disposizioni del trattato FUE relative alla libera circolazione dei capitali, è necessario che la differenza di trattamento che ne risulta riguardi situazioni che non siano oggettivamente paragonabili, o sia giustificata da un motivo imperativo d'interesse generale (v. sentenze della Corte del 7 settembre 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484; del 22 aprile 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216; del 21 giugno 2018, Fidelity Funds e a., C-480/16, EU:C:2018:480, e del 17 marzo 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193).
- 38 L'applicazione di un'imposta sul trasferimento di beni patrimoniali in ragione di un atto costitutivo di fondazione ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 8, dell'ErbStG interessa sia fondazioni nazionali, sia la costituzione di una fondazione del Liechtenstein intervenuta nel caso di specie. Le fattispecie sono pertanto oggettivamente comparabili [in tal senso, v. anche Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia), sentenza del 7 marzo 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930].
- 39 Il giudice del rinvio dubita della sussistenza di motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una restrizione della libera circolazione dei capitali ex articolo 15, paragrafo 2, prima frase, dell'ErbStG.
- 40 Quale motivo imperativo di interesse generale è riconosciuta, tra gli altri, la necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale. Affinché un argomento basato su tale giustificazione possa essere accolto, secondo la giurisprudenza della Corte occorre che sia dimostrata l'esistenza di un nesso diretto tra l'agevolazione fiscale di cui trattasi e la compensazione dell'agevolazione medesima con un determinato prelievo fiscale (v. sentenze della Corte dell'11 marzo 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138; del 7 settembre 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484; del 16 dicembre 2021, UBS Real Estate, C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:1015, e del 27 aprile 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339).
- 41 La Corte ha riconosciuto la necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale se la struttura delle relative disposizioni fiscali segue una logica simmetrica, vale a

dire sussiste un nesso diretto, personale e materiale tra le due discipline fiscali controverse ed esse sono l'una il logico complemento dell'altra (v. sentenza della Corte del 23 ottobre 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588).

- 42 Inoltre, una siffatta disciplina nazionale deve essere idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non eccedere quanto necessario per il suo raggiungimento (v., in questo senso, sentenze della Corte del 17 ottobre 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662; del 4 settembre 2014, *Commissione/Germania*, C-211/13, EU:C:2014:2148, e del 26 maggio 2016, *Commissione/Grecia*, C-244/15, EU:C:2016:359).
- 43 È dubbio se queste condizioni siano soddisfatte con riferimento all'articolo 15, paragrafo 2, prima frase, dell'ErbStG, e all'articolo 1, paragrafo 1, punto 4, dell'ErbStG.
- 44 Per poter valutare l'obiettivo perseguito con le disposizioni controverse, occorre anzitutto esaminare la genesi della classe d'imposta agevolata di cui all'articolo 15, paragrafo 2, prima frase, dell'ErbStG e dell'imposta sostitutiva sulle successioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punto 4, dell'ErbStG.
- 45 Nella loro versione attuale, entrambe le disposizioni sono state introdotte contemporaneamente mediante una riforma legislativa del 1974. L'esame dei lavori preparatori mostra che il legislatore è partito dall'assunto che i vantaggi conferiti dalla classe d'imposta agevolata sono compensati dagli svantaggi derivanti dall'imposta sostitutiva sulle successioni. Con l'introduzione dell'imposta sostitutiva sulle successioni, il legislatore perseguiva l'obiettivo di equiparare, dal punto di vista dell'imposta sulle successioni, in modo standardizzato le operazioni di costituzione di fondazioni alla naturale devoluzione dell'eredità, ricorrendo a un'imposta periodica. Tuttavia, detto legislatore poteva disciplinare unicamente le fondazioni familiari nazionali. Con riferimento alle fondazioni familiari straniere, il legislatore tedesco non aveva e non ha alcuna possibilità di riscuotere l'imposta sostitutiva sulle successioni.
- 46 In tale contesto, la Sezione adita ritiene che il legislatore intendesse agevolare, all'atto della costituzione, unicamente le fondazioni familiari nazionali assoggettate poi a tassazione periodica (v. articolo 1, paragrafo 1, punto 4, dell'ErbStG).
- 47 Tuttavia, il giudice del rinvio dubita che tale obiettivo legislativo sia sufficiente per ammettere un collegamento diretto, personale e materiale tra la classe d'imposta agevolata e l'imposta sostitutiva sulle successioni, richiesto dalla Corte al fine di riconoscere la coerenza.
- 48 In senso contrario potrebbe deporre, in particolare, il fatto che, in ragione del periodo relativamente lungo di trent'anni, non ogni fondazione familiare nazionale continua necessariamente ad esistere per tutto questo tempo e il patrimonio della fondazione potrebbe, in questo periodo, subire modifiche impreviste.

- 49 Alla luce di questa situazione di incertezza quanto alla possibilità e alla misura in cui una fondazione familiare sarà in futuro assoggettata a imposta, la Sezione adita dubita che tale imposta possa essere considerata una logica contropartita dell'agevolazione concessa in sede di costituzione della fondazione familiare.
- 50 La Sezione adita non rileva altri motivi imperativi di interesse generale ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 2, TFUE, che giustificano oggettivamente una restrizione.

DOCUMENTO DI LAVORO