Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

17 settembre 2015 *

«Rinvio pregiudiziale — Libera circolazione dei capitali — Articolo 56 CE — Imposizione intermedia dei redditi di capitale e dei proventi da cessione di partecipazioni conseguiti da una fondazione nazionale — Diniego del diritto alla deduzione dalla base imponibile delle donazioni a vantaggio di beneficiari non residenti non tassabili nello Stato membro di tassazione della fondazione ai sensi di una convenzione contro la doppia imposizione»

Nella causa C-589/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Verwaltungsgerichtshof (Austria), con decisione del 23 ottobre 2013, pervenuta in cancelleria il 19 novembre 2013, nel procedimento promosso da

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

con l'intervento di:

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, C. Vajda, A. Rosas (relatore), E. Juhász e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 21 gennaio 2015,

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo austriaco, da C. Pesendorfer, J. Bauer e M. Klamert, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da A. Cordewener, W. Roels e M. Wasmeier, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 56, paragrafo 1, CE.

2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di un ricorso presentato dalla F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (in prosieguo: la «fondazione privata») contro la decisione dell'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (commissione tributaria indipendente, sezione di Vienna; in prosieguo: l'«UFS») di negare alla prima il diritto di tener conto delle donazioni a taluni beneficiari residenti in altri Stati membri per il calcolo dell'imposta alla quale la fondazione privata è stata assoggettata per gli anni fiscali 2001 e 2002.

Il diritto austriaco

3 La normativa austriaca pertinente alla controversia di cui al procedimento principale concerne la tassazione delle fondazioni private negli anni 2001 e 2002.

Il regime impositivo delle fondazioni private anteriore al 2001

4 Le fondazioni private («Privatstiftungen») sono state introdotte dal legislatore austriaco nel 1993 con la legge sulle fondazioni (Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993).

5 Le fondazioni private sono soggette all'imposta sulle società. Tuttavia, in virtù della normativa in vigore fino alla fine dell'anno 2000, i redditi di capitale e da partecipazioni, quando percepiti da una fondazione privata, erano in genere esenti dall'imposta sulle società a livello della fondazione. L'imposizione aveva allora luogo nel momento in cui i proventi della fondazione venivano trasferiti ai diversi beneficiari per effetto delle donazioni accordate dalla fondazione. In virtù dell'articolo 27, paragrafo 1, punto 7, della legge relativa all'imposta sul reddito del 1988 (Einkommensteuergesetz; in prosieguo: l'«EStG 1988»), tali donazioni erano considerate, presso il beneficiario, redditi di capitale soggetti all'imposta sui redditi di capitale con aliquota del 25%.

Il regime impositivo delle fondazioni private dall'anno 2001 all'anno 2004

6 Il regime impositivo delle fondazioni private è stato modificato a partire dall'anno 2001 dal Budgetbegleitgesetz 2001 (legge di accompagnamento del bilancio del 2001; BGBl. I, 142/2000) e, in particolare, dall'introduzione di diverse nuove disposizioni nella legge relativa all'imposta sulle società del 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988; in prosieguo: il «KStG 1988»).

7 Secondo le note esplicative del Budgetbegleitgesetz 2001, tali disposizioni miravano essenzialmente a ridurre l'esenzione globale dall'imposta sul reddito delle società di cui prima beneficiavano le fondazioni private e a riscuotere, direttamente presso le fondazioni private, un'imposta cedolare, ad aliquota ridotta, applicabile a taluni redditi di capitale e da partecipazioni di dette fondazioni. Tale imposta diretta ad aliquota ridotta è stata definita «tassazione intermedia» («Zwischensteuer»; in prosieguo: l'«imposta intermedia»).

8 L'articolo 13, paragrafo 3, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, così dispone:

«Nel caso delle fondazioni [private] che non ricadono nell'ambito di applicazione dell'articolo 5, punto 6 o 7, o dell'articolo 7, paragrafo 3, non si devono considerare né come redditi né come introiti, bensì si devono tassare separatamente secondo le indicazioni dell'articolo 22, paragrafo 3:

1. i redditi di capitale nazionali ed esteri provenienti da

— depositi di fondi e altri crediti presso istituti di credito (articolo 93, paragrafo 2, punto 3, dell'[EStG 1988])

— titoli di credito ai sensi dell'articolo 93, paragrafo 3, punti 1, 2 e 3, dell'[EStG 1988], se al momento della loro emissione vengono offerti a una cerchia di persone indeterminata sia in diritto che in fatto;

— titoli di credito ai sensi dell'articolo 93, paragrafo 3, punti 4 e 5, dell'[EStG 1988], purché i redditi in oggetto facciano parte dei redditi di capitale ai sensi dell'articolo 27 dell'[EStG 1988];

2. i proventi derivanti dalla cessione di quote di partecipazione ai sensi dell'articolo 31 dell'[EStG 1988], purché non si applichi il paragrafo 4.

La tassazione (articolo 22, paragrafo 3) di redditi di capitale e proventi derivanti dalla cessione di quote di partecipazione non viene effettuata laddove nel corso dell'esercizio fiscale siano state erogate donazioni ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 1, punto 7, dell'[EStG 1988] trattenendo le relative imposte sui redditi di capitale e non si applichi uno sgravio di tali imposte sui redditi di capitale a motivo di una convenzione contro la doppia imposizione».

9 Ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, l'imposta sulle società per i redditi di capitale e gli altri proventi di una fondazione privata soggetti a tassazione ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 3, del KStG 1988 ammontava al 12,5%.

10 L'articolo 24, paragrafo 5, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, recita:

«L'imposta sulle società, gravante sui redditi di capitale e gli altri proventi ai sensi dell'articolo 13, paragrafi 3 e 4, deve essere recuperata in sede di determinazione delle imposte secondo le indicazioni delle disposizioni seguenti:

1. L'imposta sulle società deve essere calcolata e liquidata al momento della presentazione della dichiarazione sulla base del sistema di determinazione delle imposte.

2. La fondazione eroga donazioni ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 1, punto 7, dell'[EStG 1988], che non danno luogo a un'esclusione della tassazione ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 3, ultima frase.

3. Il credito d'imposta è pari al 12,5% della base imponibile delle donazioni erogate rilevante ai fini della ritenuta dell'imposta sui redditi di capitale.

4. La fondazione tiene un conto di evidenza, in cui registra e aggiorna l'imposta sulle società versata annualmente, gli importi riaccreditati e l'eventuale saldo di cui tener conto per ciascun credito d'imposta.

5. In caso di scioglimento della fondazione, occorre accreditare l'intera somma da prendere in considerazione al fine del credito d'imposta al momento dello scioglimento».

Le precisazioni relative al regime di tassazione intermedia in diritto austriaco

11 Le note esplicative del Budgetbegleitgesetz 2001, richiamate dal giudice del rinvio, per quanto concerne l'imposta intermedia precisano quanto segue:

«(...) a partire dal 2001[, i] proventi da interessi su depositi e titoli di credito devono essere assoggettati a una sorta di tassazione intermedia, a un'aliquota particolarmente ridotta. Tale imposizione si applica intanto non appena maturano i suddetti redditi. Qualora (in seguito) la fondazione privata effettui una donazione, sulla base delle specifiche disposizioni di legge sorge tuttavia un credito d'imposta. Pertanto, sul totale delle donazioni erogate, il prelievo fiscale complessivo rimane invariato.

Tale regime viene attuato mediante emendamenti legislativi in due ambiti. In primo luogo, le disposizioni in materia di esenzioni fino a quel momento applicabili, di cui all'articolo 13, paragrafo 2, del KStG 1988, vengono conseguentemente adeguate. La tassazione dei proventi fino a quel momento esenti avviene secondo una specie di imposizione cedolare a un'aliquota ridotta del 12,5% (v. articolo 13, paragrafo 3, del KStG 1988), in sede di dichiarazione. La tassazione non ha luogo qualora, nell'anno di maturazione degli interessi, vengano erogate donazioni. In secondo luogo, all'articolo 24, paragrafo 5, del KStG 1988 è previsto un credito d'imposta corrispondente a tale imposta ridotta; questo sarà attribuito in sede di determinazione delle imposte. Tale credito d'imposta presuppone innanzi tutto che l'imposta ridotta sia già stata effettivamente versata al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi. Inoltre, devono essere state effettuate donazioni con ritenuta dell'imposta sui redditi di capitale. Il credito d'imposta è pari ad un importo del 12,5% della donazione che corrisponde all'aliquota ridotta. Formalmente, occorre tenere un conto di evidenza, dal quale devono risultare l'andamento e la situazione degli importi che danno luogo al credito d'imposta.

Esempio: una fondazione privata matura nel 2001 interessi pari a 2 000 000 di scellini austriaci (ATS). Le donazioni in tale anno ammontano a ATS 500 000. È dovuta un'imposta intermedia del 12,5% su ATS 1 500 000, pari quindi ad ATS 187 500. Nel 2002 maturano interessi pari a ATS 2 5000 000. In quell'anno non vengono effettuate donazioni. L'imposta intermedia ammonta per il 2002 ad ATS 312 500. Nel 2003 maturano interessi pari a ATS 2 000 000, e le donazioni ammontano ad ATS 2 100 000. In quell'anno non viene applicata l'imposta intermedia. Un credito d'imposta pari al 12,5% di ATS 100 000, ossia ATS 12 500, viene accordato a fronte delle imposte intermedie versate nel 2001 e 2002».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

12 La fondazione privata, istituita in base al diritto austriaco, nel corso degli anni 2001 e 2002 ha conseguito redditi di capitale e proventi da cessione di partecipazioni che rientravano nel campo di applicazione dell'articolo 13, paragrafo 3, prima frase, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001. Allo stesso tempo, in questi due anni, la fondazione privata ha erogato donazioni in favore di una persona residente in Belgio e di un'altra residente in Germania.

13 In ciascuno dei due anni, la fondazione privata ha prelevato l'imposta sui redditi di capitale con aliquota del 25% a cui sono assoggettati, alla fonte, i beneficiari di dette donazioni, e l'ha versata all'amministrazione tributaria austriaca.

14 In seguito, tuttavia, i due beneficiari stranieri hanno chiesto all'amministrazione tributaria austriaca il rimborso dell'imposta sui redditi di capitale prelevati sulle donazioni richiamando le convenzioni contro la doppia imposizione in vigore tra la Repubblica d'Austria e gli Stati di loro residenza. Il beneficiario residente in Belgio ha presentato le sue domande relative agli anni 2001 e 2002 e ha ottenuto il rimborso integrale dell'imposta austriaca sui redditi di capitale oggetto di ritenuta alla

fonte sulle donazioni che egli aveva ricevuto. Il beneficiario residente in Germania ha proposto la sua domanda solamente per l'anno 2001 e ha parimenti ottenuto il rimborso dell'imposta sui redditi di capitale corrispondente.

15 Nell'ambito delle sue dichiarazioni fiscali relative all'imposta sulle società per gli anni 2001 e 2002, la fondazione privata ha ridotto i suoi redditi di capitale e i suoi proventi derivanti da cessioni, in linea di principio assoggettati alla «tassazione intermedia» in virtù dell'articolo 13, paragrafo 3, prima frase, del KstG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, deducendo dalla base imponibile le donazioni erogate in favore dei due beneficiari precitati in quegli anni. Poiché tali donazioni erano d'importo superiore ai redditi di capitale e da cessioni, la fondazione privata ha dichiarato una base imponibile pari a EUR 0, cosa che avrebbe dovuto dispensarla dal pagamento di qualsivoglia imposta.

16 Il Finanzamt (amministrazione tributaria) competente ha tuttavia ritenuto che non si potessero dedurre le donazioni erogate a favore dei beneficiari dalla base imponibile in virtù dell'articolo 13, paragrafo 3, terza frase, del KstG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, dal momento che detti beneficiari avevano ottenuto l'esenzione dall'imposta sui redditi di capitale in ossequio ad una convenzione contro la doppia imposizione. Di conseguenza, il Finanzamt ha assoggettato i redditi di capitale e i proventi da partecipazioni conseguiti negli anni 2001 e 2002 all'imposta intermedia con aliquota del 12,5%, ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001.

17 La fondazione privata ha presentato ricorso contro l'UFS avverso gli avvisi relativi all'imposta sulle società che le sono stati notificati per gli anni 2001 e 2002.

18 In subordine, la fondazione privata ha fatto valere dinanzi all'UFS che doveva esserle accordato, per gli anni successivi, un credito d'imposta corrispondente all'imposta intermedia precedentemente versata, ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 5, del KstG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001.

19 Con decisione del 19 giugno 2010, l'UFS ha confermato la fondatezza dell'imposta intermedia a cui la fondazione privata è stata assoggettata, all'aliquota allora applicabile del 12,5% sulla base imponibile non ridotta dalle donazioni ai beneficiari residenti in Belgio e Germania nel corso nell'anno 2001 e al beneficiario residente in Belgio nell'anno 2002.

20 L'UFS, confermando l'opinione del Finanzamt, ha ritenuto che, in merito a tali donazioni, si fossero verificate esenzioni dall'imposta sui redditi di capitale in ossequio alle convenzioni contro la doppia imposizione, il che escludeva la loro deduzione dalla base imponibile dell'imposta intermedia.

21 D'altro canto, l'UFS ha parzialmente accolto la richiesta in via subordinata della fondazione privata volta ad ottenere un credito d'imposta a posteriori, ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 5, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, per l'imposta intermedia dovuta per l'anno 2001, a titolo di imposta sulle società relativa al periodo d'imposta 2002. L'UFS ha infatti ritenuto che le donazioni erogate nel corso dell'anno 2002 a vantaggio del beneficiario residente in Belgio dessero diritto, in capo alla fondazione privata, ad un tale credito d'imposta parziale.

22 La fondazione privata ha presentato ricorso contro tale decisione dell'UFS dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa suprema).

23 La fondazione privata deduce, dinanzi al giudice del rinvio, che è contrario alla libera circolazione dei capitali di cui all'articolo 56 CE escludere che le donazioni per le quali i beneficiari abbiano goduto di un'esenzione dall'imposta sui redditi di capitale in ossequio ad una convenzione contro la doppia imposizione siano dedotte dalla base imponibile per il calcolo dell'imposta intermedia, anche se l'UFS ammette che donazioni della stessa natura erogate nel corso degli anni successivi possano dare diritto a crediti d'imposta.

24 Il giudice del rinvio, che ha già dichiarato che le donazioni transfrontaliere erogate da fondazioni costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 56 CE, ritiene molto probabile che assoggettare ad imposizione una fondazione solo qualora le donazioni siano erogate a beneficiari stranieri, ma non quando siano erogate a beneficiari a livello nazionale, come il Finanzamt e l'UFS hanno deciso di fare nel procedimento principale, costituisca una restrizione alla libera circolazione dei capitali, in quanto una tale misura è atta a dissuadere dalla creazione di tali strutture transfrontaliere, mentre, secondo il citato principio della libera circolazione, anche una restrizione di lieve portata o d'importanza minore è in linea di principio vietata.

25 Il giudice del rinvio osserva che l'esame di un'eventuale giustificazione della restrizione alla libera circolazione dei capitali, introdotta dall'articolo 13, paragrafo 3, del KStG del 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, è complicato dal fatto che non è mai stato esplicitato nei lavori preparatori l'obiettivo in tal modo perseguito.

26 Detto giudice chiarisce, a tal proposito, che il regime di imposta intermedia mirava a rimediare a due problemi legati al regime fiscale delle fondazioni private residenti. Il primo problema era legato alla tesaurizzazione esente da imposta sulle società in ragione dell'assenza, fino alla fine del 2000, di imposizione sui redditi di capitale e sui proventi da cessione di partecipazioni delle fondazioni. Il secondo era legato all'assenza, in Austria, di tassazione per le donazioni a beneficiari residenti all'estero, in quanto il diritto di tassare tali donazioni spettava esclusivamente allo Stato membro di residenza del beneficiario in base a convenzioni contro la doppia imposizione.

27 Nel caso di specie, secondo il giudice del rinvio, dal momento che l'imposta intermedia deve essere saldata anche se viene fatta una donazione, la funzione di tale imposta consiste nel mitigare gli effetti del secondo dei problemi posti da tale regime fiscale, vale a dire l'assenza di tassazione in Austria.

28 A tal proposito, il giudice del rinvio osserva che l'articolo 13, paragrafo 3, ultima frase, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, ha solamente attenuato il suddetto problema senza risolverlo completamente, in quanto la fondazione privata non viene tassata in via definitiva, ma le viene unicamente imposto un esborso, l'imposta intermedia, che, in conformità all'articolo 24, paragrafo 5, del KStG del 1988, come modificato, darà luogo ad un credito d'imposta e sarà totalmente rimborsato al più tardi al momento dello scioglimento della fondazione. Fino al momento della concessione del credito d'imposta, la fondazione interessata non potrà tuttavia ridurre la propria base imponibile fino a concorrenza delle donazioni per le quali i beneficiari godono di un'esenzione fiscale in base ad una convenzione contro la doppia imposizione.

29 Il giudice del rinvio non esclude che una siffatta restrizione indotta dalla normativa tributaria nazionale pregiudichi la libertà di circolazione dei capitali di cui all'articolo 56 CE, ma ritiene che le differenze tra il complicato regime sul quale è chiamato a pronunciarsi e quelli che la Corte ha già avuto modo di esaminare nell'ambito di cause simili siano troppo marcate per poter considerare che una siffatta interpretazione si imponga in tutta evidenza.

30 Alla luce di queste considerazioni, il Verwaltungsgerichtshof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre la Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 56 CE debba essere interpretato nel senso che esso osta a un regime di tassazione di redditi da capitali e proventi derivanti dalla cessione di quote di partecipazione di una fondazione privata austriaca, il quale preveda un prelievo fiscale sotto forma di "imposta intermedia" per garantire un'imposizione unica nazionale solo per il caso in cui, a motivo di un accordo per evitare la doppia imposizione, al beneficiario di donazioni erogate dalla fondazione privata sia accordata un'esenzione dalle imposte sui redditi di capitale che gravano sulle donazioni».

Sulla questione pregiudiziale

Osservazioni preliminari

31 Secondo il suo tenore letterale, la questione del giudice del rinvio riguarda l'applicazione, a carico delle fondazioni private residenti, dell'imposta intermedia, quando al beneficiario di donazioni erogate da una siffatta fondazione privata sia accordata un'esenzione dalle imposte in Austria in ragione di un accordo per evitare la doppia imposizione, ed è volta a sapere se l'articolo 56 CE debba essere interpretato nel senso che esso osta a un regime quale quello attuato nell'ambito della tassazione intermedia delle fondazioni a partire dal 2001, di cui al procedimento principale.

32 Come emerge dai punti 7, 11 e da 26 a 28 della presente sentenza, la decisione di rinvio comporta diverse considerazioni relative agli aspetti del regime di tassazione intermedia sui quali verte il procedimento principale, regime complesso riguardo al quale il giudice del rinvio indica di aver posto la sua questione e che occorre quindi considerare al fine di comprendere quest'ultima.

33 Tenuto conto di tali considerazioni, risulta che le domande del giudice del rinvio sono relative – nell'ambito della tassazione intermedia che colpisce i redditi di capitale e i proventi da cessione di partecipazioni che una fondazione privata residente ha percepito in un determinato periodo d'imposta – al diritto, per detta fondazione, di dedurre dalla propria base imponibile l'importo delle donazioni erogate nel corso del medesimo periodo d'imposta. Tale deduzione è infatti accordata solo se il beneficiario della donazione è soggetto passivo d'imposta in Austria. Al contrario, una siffatta deduzione è negata alla fondazione quando il beneficiario della donazione risiede in uno Stato membro diverso dalla Repubblica d'Austria e si avvale di una convenzione contro la doppia imposizione per ottenere un'esenzione dall'imposta austriaca sui redditi di capitale.

34 Di conseguenza, con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 56 CE debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa tributaria di uno Stato membro, quale quella di cui al procedimento principale, in virtù della quale, nell'ambito della tassazione intermedia che colpisce i redditi di capitale e i proventi da cessione di partecipazioni percepiti da una fondazione privata residente, quest'ultima ha il diritto di dedurre dalla sua base imponibile relativa ad un certo periodo d'imposta solamente le donazioni fatte nel corso del medesimo periodo d'imposta e oggetto di tassazione a carico dei beneficiari di tali donazioni nello Stato membro in cui la fondazione è tassata, mentre una tale deduzione è esclusa da detta normativa tributaria nazionale se il beneficiario risiede in un altro Stato membro e, nello Stato membro in cui la fondazione è tassata, è esente, a motivo di una convenzione contro la doppia imposizione, dall'imposta che colpisce di regola le donazioni.

Sull'esistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali

35 Secondo una costante giurisprudenza della Corte, l'articolo 56, paragrafo 1, CE vieta in maniera generale le restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri (sentenze Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punto 23, e Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 18).

36 In assenza di definizione, nel Trattato CE, della nozione di «movimenti di capitali» di cui all'articolo 56, paragrafo 1, CE, la Corte ha riconosciuto un valore indicativo alla nomenclatura che costituisce l'allegato della direttiva 88/361/CEE del Consiglio, del 24 giugno 1988, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato [articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam] (GU L 178, pag. 5), anche se quest'ultima è stata adottata sul fondamento degli articoli 69 e 70, paragrafo 1, del Trattato CEE (divenuti articoli 69 e 70, paragrafo 1, del Trattato CE, articoli abrogati dal Trattato di Amsterdam), fermo restando che, conformemente all'introduzione di tale allegato, l'elenco che esso contiene non presenta un carattere esaustivo. Le donazioni e le dotazioni figurano nella sezione XI, intitolata

«Movimenti di capitali a carattere personale», di detto allegato I (sentenze Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punto 24; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 19, e Commissione/Spagna, C-127/12, EU:C:2014:2130, punto 52).

37 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 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., in tal senso, sentenze Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punto 27; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 20, e Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, punto 18).

38 Il procedimento principale non riguarda direttamente il trattamento fiscale delle donazioni, nel senso di un trattamento differenziato tra le donazioni a beneficiari residenti e le donazioni a beneficiari residenti in un altro Stato membro. Esso riguarda il trattamento fiscale delle fondazioni private residenti che cambia a seconda che le donazioni erogate a favore di beneficiari residenti in Austria o in un altro Stato membro siano o meno tassabili in capo a quest'ultime in Austria.

39 Nel procedimento principale, nel corso degli anni 2001 e 2002, la fondazione privata ha erogato donazioni a favore, segnatamente, di due beneficiari residenti in uno Stato membro diverso dalla Repubblica d'Austria. Si trattava di versamenti senz'alcuna contropartita proveniente dai beneficiari. Come giustamente indicato dalla Commissione europea, rientrano nella nozione di «movimenti di capitali», ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 1, CE, non solo i conferimenti patrimoniali iniziali nella fondazione da parte del fondatore al momento della sua creazione, ma anche i versamenti ulteriori fatti a partire da tale patrimonio a favore dei beneficiari.

40 Ne consegue che una situazione come quella di cui al procedimento principale, in cui una fondazione privata stabilita in Austria effettua donazioni a favore di due beneficiari residenti, l'uno, in Belgio e, l'altro, in Germania, rientra, tanto per l'anno 2001 che per l'anno 2002, nei movimenti internazionali di capitali, per i quali l'articolo 56, paragrafo 1, CE vieta qualsivoglia restrizione.

41 Occorre, quindi, esaminare anzitutto se, come fanno valere sia la fondazione privata, nel procedimento principale, che la Commissione, nelle sue osservazioni scritte dinanzi alla Corte, una normativa nazionale come quella di cui al procedimento principale configuri una restrizione ai movimenti di capitali.

42 Il regime istituito dall'articolo 13, paragrafo 3, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, prevede un diverso trattamento delle fondazioni private residenti in relazione al loro diritto ad una riduzione immediata dell'imposta intermedia a seconda che i beneficiari delle donazioni erogate da tali fondazioni nel corso di un determinato periodo d'imposta siano o meno soggette all'imposta austriaca sui redditi di capitale.

43 Anche se, come deduce il governo austriaco, le donazioni per le quali un siffatto diritto alla riduzione immediata o al rimborso immediato è escluso possono comprendere anche donazioni a beneficiari residenti in Austria, dal momento che questi ultimi sono esenti dall'imposta sui redditi di capitale, tali donazioni comprendono, in particolare, le donazioni a beneficiari non residenti nei limiti in cui, in conformità al modello di convenzione contro la doppia imposizione stabilita dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (OCSE), le donazioni sono considerate un provento, ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 1, di detto modello di convenzione, e non sono tassate in Austria, essendo soggette al potere impositivo esclusivo dello Stato di residenza del beneficiario.

44 Come sostenuto dalla Commissione, tali movimenti di capitali sono limitati dalla regola enunciata all'articolo 13, paragrafo 3, ultima frase, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, applicabile al procedimento principale.

45 Poiché le donazioni concesse da una fondazione privata residente a beneficiari nazionali danno diritto ad una riduzione, se non addirittura esenzione, dell'imposta intermedia per effetto della deducibilità di questo genere di donazioni dalla base imponibile per il calcolo della citata imposta, detta fondazione dispone in modo duraturo, a parità di altre condizioni, di maggiori mezzi finanziari, che essa può o impiegare immediatamente per erogare donazioni ulteriori a favore dei beneficiari residenti, o utilizzare per ottenere ulteriori proventi, cosa che successivamente le permetterà di concedere donazioni di importo superiore ai medesimi beneficiari.

46 In più, il trattamento fiscale di sfavore che risulta dall'applicazione dell'articolo 13, paragrafo 3, ultima frase, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, in caso di donazione a beneficiari esenti dal pagamento dell'imposta sui redditi di capitale in Austria per effetto di una convenzione contro la doppia imposizione conclusa tra il loro Stato membro di residenza e la Repubblica d'Austria, può determinare una limitazione a livello della fondazione stessa.

47 Una fondazione con beneficiari residenti sul territorio nazionale e altri stabiliti in un altro Stato membro sarà infatti dissuasa dal procedere a donazioni in favore di questi ultimi poiché, in mancanza del beneficio della riduzione o rimborso dell'imposta in connessione con le donazioni, l'imposta intermedia prelevata sui suoi proventi riduce i mezzi finanziari di cui essa complessivamente dispone, sia per generare entrate che per erogare donazioni ai beneficiari residenti. A livello della fondazione, ne risulterebbe una distorsione nella selezione che essa opererà tra le donazioni internazionali, fiscalmente sfavorite, e le donazioni puramente nazionali, con regime fiscale di maggior favore.

48 Peraltro, poiché le donazioni in favore di beneficiari residenti in un altro Stato membro porteranno alla tassazione intermedia della sua fondazione con aliquota del 12,5%, per il fondatore la costituzione di una fondazione privata con beneficiari residenti in un altro Stato membro appare di primo acchito meno interessante rispetto alla costituzione di una fondazione dello stesso tipo che abbia solo beneficiari stabiliti in Austria.

49 In tale contesto si deve sottolineare che non è necessario che l'onere fiscale sia pesante o definitivo perché si ritenga che una normativa tributaria generi una restrizione proibita ad una libertà fondamentale.

50 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, anche una limitazione di una libertà fondamentale di debole portata o di importanza minore è vietata dal Trattato (v., in tal senso, per quanto concerne la libera circolazione dei capitali, sentenza Dijkman e Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punto 42, e, per quanto concerne la libertà di stabilimento, sentenze Commissione/Francia, C-34/98, EU:C:2000:84, punto 49, nonché de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punto 43).

51 Uno svantaggio finanziario che si verifica in una situazione transfrontaliera può costituire una restrizione alle libertà fondamentali allorché un simile svantaggio non si verifica in una situazione puramente nazionale (v., in tal senso, sentenze Metallgesellschaft e a., C-397/98 e C-410/98, EU:C:2001:134, punti 44, 54 e 76; X e Y, C-436/00, EU:C:2002:704, punti 36 e 37; Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punti da 26 a 30; National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punti 36 e 37; DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punti da 40 a 43, nonché Commissione/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punti da 55 a 61).

52 Una differenza di trattamento per ciò che concerne il calcolo dell'imposta intermedia può determinare uno svantaggio finanziario per la fondazione privata residente che desideri erogare una donazione a beneficiari residenti nel territorio di un altro Stato membro e può, altresì, costituire una restrizione alle libertà fondamentali se la fondazione in parola non subisce un simile svantaggio in una situazione puramente nazionale. Orbene, la fondazione privata di cui al procedimento principale ha subìto uno svantaggio finanziario di tale tipo in ragione delle sue donazioni a beneficiari residenti in Belgio e

Germania nel corso degli anni 2001 e 2002, svantaggio non eliminato dal credito d'imposta accettato dall'UFS e che imputa una parte dell'imposta intermedia dovuta per l'anno 2001 all'imposta intermedia dovuta per l'anno 2002.

53 L'applicazione dell'articolo 13, paragrafo 3, ultima frase, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, determina, pertanto, una restrizione alla libera circolazione dei capitali, che in linea di principio è vietata dall'articolo 56 CE.

54 Occorre tuttavia accertare, in secondo luogo, se tale restrizione alla libera circolazione dei capitali possa essere oggettivamente giustificata ai sensi delle disposizioni del Trattato.

55 Occorre ricordare a tal proposito che, ai sensi dell'articolo 58, paragrafo 1, lettera a), CE, l'articolo 56 CE «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 loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale».

56 Tale disposizione, in quanto costituisce una deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Pertanto, non può essere interpretata nel senso che sia automaticamente compatibile con il Trattato qualsiasi legislazione tributaria operante una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato in cui investono i loro capitali (sentenze Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 32, e FIM Santander Top 25 Euro Fi, da C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, punto 21).

57 Infatti, la deroga di cui all'articolo 58, paragrafo 1, lettera a), CE è a sua volta limitata dal paragrafo 3 del medesimo articolo, il quale stabilisce che le disposizioni nazionali di cui al paragrafo 1 di detto articolo «non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 56» (sentenze Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 33, e FIM Santander Top 25 Euro Fi, da C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, punto 22).

58 Le differenze di trattamento autorizzate dall'articolo 58, paragrafo 1, lettera a), CE devono pertanto essere mantenute distinte dalle discriminazioni vietate dal paragrafo 3 del medesimo articolo. Orbene, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, perché una normativa tributaria nazionale quale quella di cui al procedimento principale possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, è necessario che la differenza di trattamento da essa prevista riguardi situazioni che non sono oggettivamente paragonabili o sia giustificata da ragioni imperative di interesse generale. Inoltre, per essere giustificata, la disparità di trattamento fra tali due categorie di donazioni non deve andare oltre quanto necessario affinché lo scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi sia raggiunto (v., in tal senso, sentenze Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punto 29; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punto 34, e FIM Santander Top 25 Euro Fi, da C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, punto 23).

Sulla paragonabilità delle situazioni

59 Il governo austriaco deduce che la normativa di cui trattasi nel procedimento principale non costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali poiché la situazione di una fondazione privata che eroga donazioni a beneficiari residenti in uno Stato membro con cui la Repubblica d'Austria ha concluso una convenzione contro la doppia imposizione sul modello di convenzione dell'OCSE non sarebbe oggettivamente paragonabile a quella di una fondazione privata che eroga donazioni a beneficiari residenti.

60 Secondo tale governo, nel caso di donazioni a beneficiari non residenti, la situazione di una fondazione privata residente che rientra, in via principale, nel potere impositivo dello Stato austriaco sarebbe tutt'al più paragonabile alla situazione di una tale fondazione nel caso di donazioni a beneficiari residenti allorché detto Stato membro può esercitare in via principale il suo potere impositivo su tali donazioni in capo a beneficiari non residenti.

61 Orbene, di norma non sarebbe questo il caso, dato che risulta dalle convenzioni contro la doppia imposizione stabilite sulla base del modello dell'OCSE che la Repubblica d'Austria non ha il potere impositivo in relazione alle donazioni a beneficiari non residenti. In conseguenza della mancanza di oggettiva paragonabilità delle situazioni, non occorrerebbe in casi simili applicare, a livello della fondazione, il meccanismo di sgravio dell'imposta intermedia che è accordato nel caso di donazioni a beneficiari residenti al fine di evitare la doppia imposizione economica e di garantire un'imposizione unica sistematica sul territorio nazionale.

62 A tal proposito, occorre constatare che, contrariamente a quanto sostenuto dal governo austriaco, tale differenza di trattamento non si spiega con una diversità di situazione obiettiva in capo alla fondazione.

63 Infatti, come sottolineato dalla Commissione, tenuto conto dell'articolo 58, paragrafo 1, lettera a), CE, la concessione di donazioni da parte di fondazioni private austriache a beneficiari residenti è una situazione oggettivamente paragonabile a quella in cui queste stesse fondazioni procedono a donazioni in favore di beneficiari residenti in un altro Stato membro. Nei due casi, si tratta di donazioni fatte a partire dal patrimonio della fondazione privata o dagli accrescimenti patrimoniali realizzati grazie all'utilizzo di tale patrimonio.

64 Occorre inoltre rilevare che, nell'ambito delle convenzioni contro la doppia imposizione che la Repubblica d'Austria ha concluso, da un lato, con il Regno del Belgio e, dall'altro, con la Repubblica federale di Germania, le quali, in conformità al modello di convenzione dell'OCSE, prevedono il diritto esclusivo, per ciascuno degli Stati contraenti, di tassare i beneficiari delle donazioni residenti sul proprio territorio, la Repubblica d'Austria ha rinunciato ad esercitare il proprio potere impositivo sulle donazioni a persone residenti in tali due Stati membri. Non può quindi invocare una diversità di situazione obiettiva tra le fondazioni private residenti a seconda che i beneficiari delle donazioni dalle stesse erogate siano residenti in Austria e siano là tassabili, o siano residenti in uno di tali due altri Stati membri e non siano soggetti al suo potere impositivo, per sottoporre le fondazioni che erogano donazioni a questi ultimi ad un'imposta specifica, in base al rilievo che detti beneficiari non sono soggetti alla sua autorità tributaria.

65 Peraltro, se pure si dovesse tener conto anche dei beneficiari delle donazioni erogate da tali fondazioni, occorre sottolineare che discende dalla decisione di rinvio che il regime dell'imposta intermedia mirava, al fine di contrastare la tendenza delle fondazioni private alla tesaurizzazione, ad istituire una tassazione di tipo «cedolare» a livello della fondazione privata, pur attribuendo all'imposta intermedia da incamerare un carattere solo temporaneo. In conformità alla sua qualifica di «intermedia», detta imposta doveva essere integralmente rimborsata al più tardi al momento dello scioglimento della fondazione privata poiché faceva sorgere, in favore della fondazione, un credito d'imposta fino a concorrenza delle somme che essa aveva versato a titolo di imposta intermedia. Il luogo di residenza del destinatario della donazione non aveva alcun rilievo a tal riguardo.

Sull'esistenza di un motivo imperativo di interesse generale

66 Occorre infine ricercare se la restrizione ai movimenti di capitali risultanti da una normativa nazionale come quella di cui al procedimento principale possa essere oggettivamente giustificata da un motivo imperativo di interesse generale.

67 In primo luogo, occorre verificare se la differenza di trattamento di cui al procedimento principale possa essere giustificata dalla necessità di garantire l'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri, come sostiene il governo austriaco.

68 A tale riguardo occorre ricordare, da un lato, che il mantenimento della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri è un obiettivo legittimo, riconosciuto dalla Corte. Dall'altro, da una giurisprudenza costante di quest'ultima risulta che, in mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione adottate dall'Unione europea, gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo, in particolare al fine di eliminare le doppie imposizioni (sentenze DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punti 46 e 47; Commissione/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punto 64, nonché Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punto 40).

69 Tuttavia, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, tale giustificazione non appare dimostrata.

70 Una giustificazione legata alla necessità di salvaguardare una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri può essere ammessa qualora, in particolare, il regime di cui trattasi sia inteso a prevenire comportamenti tali da violare il diritto di uno Stato membro di esercitare la propria competenza fiscale in relazione alle attività svolte sul suo territorio (v., in tal senso, sentenze Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punto 42; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punto 54, e Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, punto 66).

71 Orbene, nel caso di specie, come già indicato al punto 64 della presente sentenza, la questione della ripartizione del potere impositivo tra la Repubblica d'Austria e il Regno del Belgio, da un lato, e la Repubblica federale di Germania, dall'altro, è stata regolata nelle convenzioni contro la doppia imposizione concluse con tali due Stati membri, le quali, in ossequio al modello di convenzione dell'OCSE, prevedono il diritto esclusivo, per ciascuno degli Stati contraenti, di tassare i beneficiari delle donazioni residenti sul proprio territorio. In altri termini, poiché la Repubblica d'Austria aveva rinunciato, in tali convenzioni, ad esercitare il proprio potere impositivo sulle donazioni a persone residenti in tali due altri Stati membri, essa non può invocare la ripartizione equilibrata del potere impositivo al fine di assoggettare le fondazioni che erogano una donazione a tali persone ad un'imposta specifica, in base al motivo che dette persone non sono soggette alla sua autorità tributaria. Detto Stato membro ha pertanto liberamente accettato la ripartizione del potere impositivo così come risulta dalla stessa stipula delle convenzioni contro la doppia imposizione dallo stesso concluse, rispettivamente, con il Regno del Belgio e con la Repubblica federale di Germania.

72 In una situazione come quella di cui al procedimento principale, è imposto un onere fiscale a livello della fondazione privata senza che sia possibile la deduzione o il rimborso per una donazione effettuata se, in virtù di una convenzione contro la doppia imposizione, il beneficiario di quest'ultima non è soggetto all'imposta austriaca sui redditi di capitale. Il governo austriaco sostiene che gli effetti restrittivi dell'articolo 13, paragrafo 3, ultima frase, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, possono essere giustificati dal fatto che mirano a garantire l'imposizione unica di taluni redditi di capitale e proventi da partecipazioni conseguiti da una fondazione privata austriaca.

73 A tal proposito occorre rilevare che, in diverse cause relative a situazioni nelle quali uno Stato membro si sforzava di compensare l'impossibilità di tassare un contribuente assoggettando ad imposta un altro contribuente, in particolare nelle cause che hanno dato luogo alle sentenze Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) e Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), la Corte ha esaminato i motivi invocati al fine di giustificare la limitazione introdotta dalla normativa nazionale in questione, in particolare l'argomento secondo qui detta normativa aveva lo scopo di garantire l'imposizione unica di determinati redditi nello Stato membro. In nessuna di tali cause, tuttavia, la Corte ha riconosciuto un principio di unicità dell'imposizione quale autonoma giustificazione.

74 Peraltro, nella causa che ha dato luogo alla sentenza Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), relativa al trattamento fiscale in materia di imposta sulle società e di contabilizzazione delle perdite, la Corte ha dichiarato, al punto 51 di detta sentenza, che la circostanza per cui, in virtù di una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, gli utili imputabili ad una stabile organizzazione situata in uno Stato membro siano imponibili solo in quest'ultimo Stato e per cui, di conseguenza, l'altro Stato membro parte della convenzione non possa esercitare la propria competenza impositiva sugli utili imputabili a detta stabile organizzazione, non può sistematicamente giustificare qualsiasi rifiuto di concedere un vantaggio fiscale alla società stabilita nel territorio di quest'ultimo Stato membro alla quale la stabile organizzazione appartiene.

75 Infatti, un rifiuto siffatto equivarrebbe a giustificare un trattamento differenziato per il solo fatto che una società situata in uno Stato membro ha sviluppato un'attività economica transnazionale non idonea a generare entrate fiscali a beneficio di tale Stato membro (v., in tal senso, sentenza Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punto 52 e giurisprudenza citata).

76 Allo stesso modo, la Corte ha dichiarato che l'esistenza di un'agevolazione fiscale risultante dalla tassazione poco elevata alla quale viene assoggettata una controllata stabilita in uno Stato membro diverso da quello nel quale è stata costituita la società madre non può consentire a quest'ultimo di riservare, in cambio, alla società madre un trattamento fiscale meno favorevole. L'esigenza di impedire la riduzione del gettito tributario non rientra né tra gli obiettivi enunciati all'articolo 46, paragrafo 1, CE né tra le ragioni imperative di interesse generale suscettibili di giustificare una restrizione a una libertà prevista dal Trattato (v., in tal senso, sentenza Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punto 49).

77 Simili considerazioni sono ugualmente valide nell'ambito del procedimento principale, trattandosi del trattamento fiscale differenziato delle fondazioni a seconda che le donazioni erogate abbiano dato luogo o meno alla tassazione dei loro beneficiari in Austria.

78 In ogni caso, occorre constatare, per quanto concerne le donazioni a beneficiari stranieri, di cui all'articolo 13, paragrafo 3, ultima frase, del KStG 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, che l'imposta intermedia prelevata in capo alla fondazione privata nazionale non garantisce l'imposizione unica dei redditi menzionata nella prima fase di tale disposizione.

79 Infatti, come indicato al punto 28 della presente sentenza, dalla decisione di rinvio emerge che l'onere fiscale che così grava sulla fondazione privata non è definitivo. Secondo il giudice del rinvio, poiché il regime di tassazione intermedia di cui al procedimento principale si applica a livello della fondazione, questo non fa che attenuare il problema creato dalla convenzione contro la doppia imposizione a livello del beneficiario, senza eliminarlo completamente, in quanto la fondazione privata non viene tassata in via definitiva, ma le viene unicamente imposto un esborso che, in conformità all'articolo 24, paragrafo 5, del KStG del 1988, come modificato dal Budgetbegleitgesetz 2001, darà luogo ad un credito d'imposta al più tardi al momento dello scioglimento della fondazione.

80 In secondo luogo, la differenza di trattamento di cui al procedimento principale non può, inoltre, essere giustificata dalla necessità di preservare la coerenza del regime fiscale nazionale.

81 Infatti, affinché siffatto argomento di giustificazione possa essere accolto, la Corte ha dichiarato che occorre che sia dimostrata l'esistenza di un nesso diretto tra il vantaggio fiscale di cui trattasi e la compensazione del vantaggio medesimo con un determinato prelievo fiscale, dato che la valutazione del carattere diretto del nesso deve essere fatta con riguardo all'obiettivo della disciplina di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punti 43 e 44; Commissione/Germania, C-211/13, EU:C:2014:2148, punto 55, nonché Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punto 47).

82 Un siffatto nesso diretto manca nel caso di specie, per diverse ragioni.

83 Innanzitutto, un simile nesso diretto manca quando si tratta, in particolare, di imposizioni distinte o del trattamento fiscale di soggetti passivi diversi (v., in tal senso, sentenze DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punto 47, nonché Grünewald, EU:C:2015:109, punto 49). Così è per il caso di specie, poiché la deduzione dell'importo delle donazioni erogate dalla fondazione privata assoggettata all'imposta intermedia e la tassazione di dette donazioni a carico dei beneficiari delle stesse concerne necessariamente soggetti passivi diversi.

84 Inoltre, come rilevato dalla Commissione, mentre il vantaggio fiscale del beneficiario residente in un altro Stato membro consiste in un'esenzione duratura dall'imposta austriaca sui redditi di capitale, di un'ampiezza che varia tra l'altro in funzione di ciascuna convenzione contro la doppia imposizione, la fondazione privata in virtù dell'imposta intermedia subisce uno svantaggio fiscale solo temporaneo.

85 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 56 CE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa tributaria di uno Stato membro, quale quella di cui al procedimento principale, in virtù della quale, nell'ambito della tassazione intermedia che colpisce i redditi di capitale e i proventi da cessione di partecipazioni percepiti da una fondazione privata residente, quest'ultima ha il diritto di dedurre dalla sua base imponibile relativa ad un determinato periodo d'imposta solamente le donazioni fatte nel corso del medesimo periodo d'imposta e oggetto di tassazione a carico dei beneficiari di tali donazioni nello Stato membro in cui la fondazione è tassata, mentre una tale deduzione è esclusa da detta normativa tributaria nazionale se il beneficiario risiede in un altro Stato membro e, nello Stato membro in cui la fondazione è tassata, è esente, a motivo di una convenzione contro la doppia imposizione, dall'imposta che colpisce di regola le donazioni.

Sulle spese

86 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 (Quinta Sezione) dichiara:

L'articolo 56 CE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa tributaria di uno Stato membro, quale quella di cui al procedimento principale, in virtù della quale, nell'ambito della tassazione intermedia che colpisce i redditi di capitale e i proventi da cessione di partecipazioni percepiti da una fondazione privata residente, quest'ultima ha il diritto di dedurre dalla sua base imponibile relativa ad un determinato periodo d'imposta solamente le donazioni fatte nel corso del medesimo periodo d'imposta e oggetto di tassazione a carico dei beneficiari di tali donazioni nello Stato membro in cui la fondazione è tassata, mentre una tale deduzione è esclusa da detta normativa tributaria nazionale se il beneficiario risiede in un altro Stato membro e, nello Stato membro in cui la fondazione è tassata, è esente, a motivo di una convenzione contro la doppia imposizione, dall'imposta che colpisce di regola le donazioni.

Firme