

Processo C-142/24**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

23 de fevereiro de 2024

Órgão jurisdicional de reenvio:

Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

30 de novembro de 2023

Demandante:

Familienstiftung

Demandado:

Finanzamt Köln-West (Serviço de Finanças de Colónia-Oeste)

Objeto do processo principal

Interpretação do artigo 40.º do Acordo EEE no que diz respeito à tributação da transmissão de bens entre vivos a uma fundação estrangeira

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE, em especial

Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (a seguir «Acordo EEE»)

Questão prejudicial

Deve o artigo 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (a seguir «Acordo EEE»), de 2 de maio de 1992, ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional de um Estado-Membro relativa à cobrança do imposto sobre sucessões e doações, que aplica o escalão de tributação III, o mais elevado, à tributação da transmissão de bens efetuada entre vivos a favor de uma

fundação estrangeira mesmo quando a referida fundação seja criada, essencialmente, no interesse de uma família ou de determinadas famílias (fundação familiar), enquanto, na mesma situação, no caso de uma fundação familiar nacional, o escalão de tributação é determinado em função do vínculo de parentesco existente entre o doador (fundador) e o beneficiário mais afastado do doador nos termos do documento de constituição da fundação, o que, tratando-se de uma fundação familiar nacional, conduz à aplicação dos escalões de tributação I ou II, mais favoráveis?

Disposições de direito da União invocadas

TFUE, em especial, artigo 267.º, segundo parágrafo, artigo 63.º, artigo 65.º, n.º 1, alínea a), e artigo 65.º, n.º 3

Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, em especial, artigo 1.º, n.º 2, artigo 6.º, artigo 40.º e anexo XII

Diretiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado (JO 1988, L 178, p. 5) (a seguir «Diretiva 88/361»), em especial, anexo I, rubrica XI

Disposições de direito nacional invocadas

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 vom 5. Dezember 2012 (Lei relativa à Convenção de 17 de novembro de 2011 entre a República Federal da Alemanha e o Principado do Listenstaine para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património, de 5 de dezembro de 2012)

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 (im Folgenden: DBA-Liechtenstein) (Convenção de 17 de novembro de 2011 entre a República Federal da Alemanha e o Principado do Listenstaine para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património (a seguir «DBA-Liechtenstein»), em especial, artigo 2.º, artigos 3.º, n.º 1, e artigo 24.º, n.º 6

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Lei relativa ao Imposto sobre as Sucessões e Doações, a seguir «ErbStG»), com a redação dada pela Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Lei que Transpõe a Diretiva em Matéria de Cobrança e Altera a Legislação Fiscal, a seguir «BeitrRLUmsG»), de 7 de dezembro de 2011, em

especial, § 1, n.º 1, ponto 2, § 7, n.º 1, ponto 8, § 10, n.º 1, § 15, n.º 1, pontos 2 e 3, § 15, n.º 2, primeiro período, § 16, n.º 1, pontos 3 e 7 e § 19, n.º 1

Apresentação sucinta dos factos e do processo

- 1 A demandante é uma fundação familiar dotada de capacidade jurídica, com sede e direção em Z, Principado do Listenstaine. Trata-se de uma fundação constituída em 2014, pela fundadora, no Listenstaine, ao abrigo do direito do Listenstaine.
- 2 A fundadora reside na Alemanha e à data da criação da fundação tinha também domicílio na Alemanha. Segundo os estatutos da fundação, esta tem por objeto apoiar e assistir os filhos comuns da fundadora e do seu falecido cônjuge. São beneficiários da fundação, a fundadora, os respetivos filhos e os filhos destes últimos.
- 3 Na sequência da criação da fundação, a fundadora dotou a demandante de um património inicial. Segundo as regras dos estatutos da fundação aplicáveis, a demandante podia dispor livremente dos bens que lhe foram transmitidos. Em contrapartida, a fundadora deixava de poder dispor dos mesmos. Do mesmo modo, a fundadora não podia exigir a reversão, total ou parcial, do património. A demandante não estava sujeita a qualquer instrução da fundadora a este respeito.
- 4 Por carta de 16 de abril de 2015, a demandante informou o Serviço de Finanças demandado sobre a operação, apresentando uma declaração fiscal relativa ao imposto sobre doações. A fundação foi criada essencialmente no interesse da família da fundadora, pelo que, em conformidade com o § 15, n.º 2, da ErbStG, deve ser considerado, para efeitos de tributação, o vínculo de parentesco existente entre a fundadora e o beneficiário mais afastado desta segundo os estatutos da fundação (o designado «privilégio do escalão de tributação»).
- 5 A reserva contida no § 15, n.º 2, primeiro período, da ErbStG respeitante ao privilégio do escalão de tributação, de que a fundação familiar seja criada «no território nacional», não é aplicável em virtude da violação injustificada da livre circulação de capitais nos termos do artigo 40.º do Acordo EEE. Segundo a demandante, os filhos da fundadora estão abrangidos pelo escalão de tributação I, em conformidade com o § 15, n.º 1, pontos 2 e 3, da ErbStG. De acordo com o § 19, n.º 1, da ErbStG, é aplicável a taxa de imposto de 19 %.
- 6 Por Decisão de 22 de novembro de 2018, o Serviço de Finanças demandado fixou em [...] euros o imposto sobre as doações relativo a [...] de 2014. Para o efeito, não teve em conta o vínculo de parentesco existente entre os beneficiários e a fundadora, tendo tomado por base na referida fixação uma aquisição tributável (§ 10, n.º 1, da ErbStG) no montante de [...] euros. Aplicou o escalão de tributação III, deduzindo do valor da aquisição no montante de [...] apenas um montante isento de [...] euros (§ 16, n.º 1, ponto 7, da ErbStG), aplicando uma taxa de imposto de 30 % (§ 19, n.º 1, da ErbStG).

- 7 Em 19 de dezembro de 2018, a demandante reclamou desta decisão. Por Decisão de 6 de janeiro de 2021, o Serviço de Finanças demandado indeferiu a reclamação considerando-a infundada.
- 8 Na ação intentada em 5 de fevereiro de 2021, a demandante mantém o seu pedido de aplicação direta do privilégio do escalão de tributação previsto no § 15, n.º 2, primeiro período, da ErbStG. Apoia o seu pedido, em especial, na existência de uma restrição injustificada à livre circulação de capitais.
- 9 O Serviço de Finanças demandado apresentou contestação.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 10 O reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «Tribunal de Justiça») é necessário nos termos do artigo 267.º, segundo parágrafo, TFUE, uma vez que o entendimento sobre a livre circulação de capitais (artigo 40.º do Acordo EEE) no presente litígio suscita dúvidas e a decisão depende da resposta à questão prejudicial.
- 11 O órgão jurisdicional de reenvio considera o Tribunal de Justiça competente, uma vez que o Acordo EEE é parte integrante do ordenamento jurídico da União e o litígio respeita a uma questão relativa à tributação de uma transação entre nacionais de Estados partes nesse acordo (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de outubro de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, n.º 19 e jurisprudência referida).
- 12 A Secção tem dúvidas quanto à questão de saber se é compatível com o artigo 40.º do Acordo EEE que, aquando da criação de uma fundação familiar no estrangeiro, seja sempre tido em conta o escalão de tributação III, o mais elevado, enquanto, no caso de uma fundação familiar nacional, o escalão de tributação é determinado em função do vínculo de parentesco existente entre o doador (fundador) e o beneficiário mais afastado do doador nos termos do documento de constituição da fundação, o que conduz à aplicação do escalão de tributação I ou II, mais favoráveis à fundação familiar nacional.
- 13 Se a referida vantagem das fundações familiares nacionais no que respeita ao escalão de tributação não for compatível com o direito da União, a presente ação será julgada procedente, uma vez que será tido em conta o vínculo de parentesco existente entre os destinatários da demandante e a fundadora.
- 14 Por conseguinte, se a demandante puder invocar diretamente o artigo 40.º do Acordo EEE, deve ser tido em conta, em sede de tributação da criação da fundação, o privilégio do escalão de tributação previsto no § 15, n.º 2, primeiro período, da ErbStG. Dado que os beneficiários mais afastados da fundadora são os respetivos netos, aplicar-se-á, para efeitos de tributação, o escalão de tributação I (§ 15, n.º 1, ponto 3, da ErbStG). No que respeita à aquisição tributável

remanescente após a dedução do montante isento, deve ser aplicada uma taxa de imposto de 19 % (§ 19 da ErbStG).

Apreciação do litígio em conformidade com o direito nacional

- 15 Nos termos do direito nacional, o aviso de liquidação do imposto sucessório de 22 de novembro de 2018 e a Decisão de 6 de janeiro de 2021 relativa à reclamação apresentada contra o referido aviso são legais. Uma vez que a demandante é uma fundação estrangeira – do Listenstaine – não é aplicável o designado privilégio do escalão tributário previsto no § 15, n.º 2, primeiro período, da ErbStG. Por conseguinte, a ação deve ser julgada improcedente.
- 16 A aquisição tributável realizada pela demandante nos termos § 7, n.º 1, ponto 8, da ErbStG, deve ser tributada no escalão tributário III, em conformidade com o § 15, n.º 1, da ErbStG. Os escalões tributários I e II não são aplicáveis. No presente litígio não é aplicável o § 15, n.º 2, primeiro período, da ErbStG, nos termos do qual, para efeitos de determinação do escalão tributário das fundações criadas essencialmente no interesse de uma família ou de determinadas famílias (fundação familiar), deve ser considerado o vínculo de parentesco existente entre o doador (fundador) e o beneficiário mais afastado do doador.
- 17 É, na verdade, indiscutível, atendendo ao seu objeto e estatutos, que a demandante é uma fundação familiar [v. Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Hesse, Alemanha), Sentença de 7 de março de 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930, e jurisprudência referida]. No caso em apreço, a aplicação do privilégio previsto no § 15, n.º 2, primeiro período, da ErbStG fica, todavia, excluída por força do direito nacional aplicável, uma vez que a demandante, enquanto fundação do Listenstaine, constituída em conformidade com o direito do Listenstaine e com sede e direção em Z, não foi criada no território nacional (Alemanha).
- 18 Diferente apreciação não resulta, em caso de aplicação do direito nacional, da proibição de discriminação prevista no artigo 24.º, n.º 1, da DBA-Liechtenstein.
- 19 A proibição de discriminação prevista no artigo 24.º, n.º 1, da DBA-Liechtenstein, cujo âmbito de aplicação abrange, igualmente, as pessoas coletivas, proíbe que os estrangeiros sejam tratados de forma menos favorável em relação aos nacionais, em situações idênticas. Por conseguinte, a proibição de discriminação deve distinguir-se da diferenciação fiscal, em princípio admissível, em função da residência ou entre obrigação tributária ilimitada e limitada. Uma vez que o artigo 24.º, n.º 1, da DBA-Liechtenstein concretiza o conceito de «situações idênticas», no sentido de que um sujeito passivo residente num Estado e um não residente não se encontram em situações idênticas, as disposições fiscais que preveem uma diferença de tratamento em função da residência não são contrárias ao artigo 24.º, n.º 1, da DBA-Listenstaine, ainda que tal conduza, indiretamente, a uma discriminação dos estrangeiros.

- 20 O princípio da não discriminação não é aplicável quando, como sucede no presente litígio, o legislador alemão preveja vantagens fiscais a favor das pessoas coletivas cuja direção ou sede se situam no território nacional alemão, excluindo da concessão dessa vantagem as pessoas coletivas com sede e direção no estrangeiro, independentemente do direito ao abrigo do qual tenham sido criadas [v. Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Hesse), Sentença de 7 de março de 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930; Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal), Acórdão de 3 de agosto de 1983, II R 20/80, BStBl II 1984, 9, e jurisprudência referida].

Quanto à questão prejudicial

- 21 No entanto, a demandante poderá, com sucesso, invocar diretamente a liberdade de circulação de capitais assegurada no espaço económico europeu (a seguir «EEE»). Esta decorre do artigo 40.º, lido em conjugação com o anexo XII do Acordo EEE, bem como dos artigos 63.º e 65.º TFUE.
- 22 No que diz respeito aos membros do EEE, são plenamente aplicáveis as liberdades fundamentais da livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais consagradas no Acordo EEE (v. artigo 1.º, n.º 2, do Acordo EEE). Além disso, o artigo 6.º do Acordo EEE prevê uma interpretação do mesmo conforme ao direito da União. Compete ao Tribunal de Justiça assegurar que as normas do Acordo EEE sejam interpretadas de modo uniforme nos Estados-Membros (v. Schwenke/Hardt *in* Wassermeyer, DBA, volume I, separata, de setembro de 2023, MA Vor 1, n.º 102, com inúmeras referências de jurisprudência; v., igualmente, Acórdãos do Tribunal de Justiça de 23 de setembro de 2003, Ospelt e Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, e de 8 de novembro de 2012, Comissão/Finlândia, C-342/10, EU:C:2012:688).
- 23 O artigo 40.º do Acordo EEE dispõe que, são proibidas quaisquer restrições entre as Partes Contratantes aos movimentos de capitais pertencentes a pessoas residentes nos Estados-Membros das Comunidades Europeias ou nos Estados da EFTA, e quaisquer discriminações de tratamento em razão da nacionalidade ou da residência das partes, ou do lugar do investimento. A título complementar, o anexo XII do Acordo EEE remete para a Diretiva 88/361.
- 24 A definição do conceito de «movimento de capitais» não figura no Acordo EEE nem nos tratados europeus ou na Diretiva 88/361. No entanto, a Diretiva 88/361 tem um valor indicativo para a definição deste conceito (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de setembro de 2006, Comissão/Países Baixos, C-282/04 e C-283/04, EU:C:2006:608).
- 25 Os donativos e as doações aparecem sob a rubrica XI, do anexo I, da Diretiva 88/361 («Movimentos de capitais de carácter pessoal»), o que milita a favor da inclusão, em princípio, dos donativos e das doações no domínio da proteção da livre circulação de capitais (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de junho de 2011, Áustria, C-10/10, EU:C:2011:399 e jurisprudência referida).

- 26 Além disso, o Tribunal de Justiça já reiterou que o tratamento fiscal das doações está abrangido pela livre circulação de capitais, independentemente de a doação ter como objeto quantias em dinheiro, bens móveis ou bens imóveis. Apenas se encontram excluídos os casos em que os elementos constitutivos das operações em causa se situem no interior de um só Estado-Membro (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216). Tal inclui a entrada realizada pelo fundador para o património inicial da fundação aquando da sua criação (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de setembro de 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Uma vez que o Principado do Listenstaine é um membro do EEE, são-lhe aplicáveis as disposições acima referidas, sendo as mesmas, por conseguinte, igualmente aplicáveis à demandante, enquanto fundação de direito do Listenstaine. A doação aqui controvertida realizada pela fundadora residente no território nacional a favor da demandante, cuja sede e direção se situam no Listenstaine, transpõe as fronteiras de um Estado-Membro, não devendo ser considerada uma operação puramente interna, pelo que o domínio da proteção da livre circulação de capitais fica aberto a esta entrada para o património inicial da fundação.
- 28 Resulta do artigo 40.º do Acordo EEE que as normas que proíbem as restrições aos movimentos de capitais e a discriminação que preveem são, quanto às relações entre os Estados partes no Acordo EEE, idênticas às que o direito da União impõe nas relações entre os Estados-Membros. Daqui resulta que, embora as restrições à livre circulação de capitais entre nacionais dos Estados parte no Acordo EEE devam ser apreciadas à luz do artigo 40.º e do anexo XII do referido acordo, essas disposições têm o mesmo valor jurídico das disposições do artigo 63.º TFUE (v. Acórdãos do Tribunal de Justiça de 23 de setembro de 2003, Ospelt e Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, de 11 de junho de 2009, Comissão/Países Baixos, C-521/07, EU:C:2009:360, e de 28 de outubro de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645).
- 29 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o artigo 63.º, n.º 1, TFUE proíbe, em termos gerais, as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros. As medidas proibidas por esta disposição, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são suscetíveis de dissuadir os não residentes de investirem num Estado-Membro ou de dissuadir os residentes desse Estado-Membro de investirem noutros Estados.
- 30 A tributação de uma doação representará, igualmente, uma medida deste tipo se o objeto da doação se encontrar num Estado-Membro e o doador residir noutro Estado-Membro, na medida em que a tributação tem por efeito diminuir o valor da doação (v. Acórdãos de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, e de 4 de setembro de 2014, Comissão/Alemanha, C-211/13, EU:C:2014:2148 e jurisprudência referida).

- 31 Daqui resulta que as disposições nacionais em matéria de imposto sobre as doações se opõem à livre circulação de capitais sempre que, devido à impossibilidade de dedução de encargos ou por razões formais como, por exemplo, prazos de prescrição mais curtos, o património situado no estrangeiro seja avaliado de forma menos favorável ou superior do que o património situado no território nacional ou quando os residentes no território nacional sejam obrigados a pagar, enquanto sujeitos passivos ilimitados, devido a reduções mais elevadas ou a taxas de imposto mais reduzidas, sobre aquisições iguais, menos impostos do que os sujeitos passivos limitados [v. Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Hesse), Acórdão de 7 de março de 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930].
- 32 No caso em apreço, a regra do § 15, n.º 2, primeiro período, da ErbStG estabelece um direito a uma tributação reduzida no caso de criação de uma fundação familiar estabelecida no território nacional por um residente no território nacional, na medida em que deduz do valor tributável um montante isento mais elevado, aplicando uma taxa de imposto mais reduzida.
- 33 Assim, a referida regra tem como consequência o facto de uma doação a favor de uma fundação com sede e direção no Listenstaine, cujos beneficiários sejam, exclusivamente, descendentes diretos, como no caso em apreço, estar sujeita, na Alemanha, a um imposto sobre as doações mais elevado do que aquele que seria aplicado se a doação em causa tivesse sido efetuada a favor de uma fundação com sede na Alemanha.
- 34 Com efeito, uma fundação nacional dispõe, de forma permanente, de meios financeiros mais elevados face às fundações com sede no estrangeiro nas mesmas condições. Esta desvantagem em matéria de tesouraria que se produz numa situação transfronteiriça constitui uma restrição à livre circulação de capitais (v. Acórdão de 17 de setembro de 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 35 A Secção tem dúvidas quanto à questão de saber se esta restrição à circulação de capitais resultante do § 15, n.º 2, primeiro período, da ErbStG pode ser justificada à luz do direito da União (v. Acórdão de 11 de junho de 2009, Comissão/Países Baixos, C-521/07, EU:C:2009:360).
- 36 De acordo com o artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, o artigo 63.º TFUE não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido. Esta disposição deve ser interpretada de forma restritiva, uma vez que constitui uma exceção ao princípio fundamental da livre circulação de capitais (v. Acórdãos do Tribunal de Justiça de 17 de janeiro de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, de 11 de setembro de 2008, Eckelkamp e o., C-11/07, EU:C:2008:489, de 11 de setembro de 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08,

EU:C:2010:216, e de 21 de junho de 2018, Fidelity Funds e o., C-480/16, EU:C:2018:480).

- 37 Assim, o Tribunal de Justiça declarou que devem ser distinguidos os tratamentos desiguais permitidos ao abrigo do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE das discriminações proibidas pelo artigo 65.º, n.º 3, TFUE. Para que uma regulamentação fiscal nacional possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objetivamente, ou se justifique por uma razão imperiosa de interesse geral (v. Acórdãos do Tribunal de Justiça de 7 de setembro de 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, de 21 de junho de 2018, Fidelity Funds e o., C-480/16, EU:C:2018:480, e de 17 de março de 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193).
- 38 O caráter tributável da transmissão de bens resultante de um negócio celebrado por uma fundação nos termos do § 7, n.º 1, ponto 8, da ErbStG engloba tanto as fundações nacionais como a criação de uma fundação do Listenstaine, como sucede no presente litígio. Por conseguinte, as situações são objetivamente comparáveis [neste sentido, também, Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Hesse), Acórdão de 7 de março de 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930].
- 39 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à existência de razões imperiosas de interesse geral que justifiquem uma restrição à livre circulação de capitais ao abrigo do § 15, n.º 2, primeiro período, da ErbStG.
- 40 Constitui uma razão imperiosa de interesse geral, nomeadamente, a necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal. Para que um argumento assente em tal justificação possa prosperar, é necessário que se demonstre a existência de um nexo direto entre o benefício fiscal em causa e a compensação deste benefício através de uma determinada cobrança fiscal (v. Acórdãos do Tribunal de Justiça de 11 de março de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, de 7 de setembro de 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, de 16 de dezembro de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:1015, e de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339).
- 41 O Tribunal de Justiça reconheceu a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal sempre que a conceção dos regimes fiscais em causa refletir uma lógica simétrica, ou seja, existindo um nexo direto, pessoal e material entre os dois regimes fiscais controvertidos, apresentando-se estes entre si como complementos lógicos (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de outubro de 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588).
- 42 Acresce que a referida regulamentação nacional deve ser adequada a garantir a realização do objetivo prosseguido e não exceder o necessário para o alcançar (v.,

neste sentido, Acórdãos do Tribunal de Justiça de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, de 4 de setembro de 2014, Comissão/Alemanha, C-211/13, EU:C:2014:2148, e de 26 de maio de 2016, Comissão/Grécia, C-244/15, EU:C:2016:359).

- 43 É discutível que estas condições se encontrem preenchidas à luz do § 15, n.º 2, primeiro período, da ErbStG e do § 1, n.º 1, ponto 4, da ErbStG.
- 44 Para efeitos de apreciação do objetivo prosseguido pelas regras controvertidas, deve, antes de mais, ter-se em conta a génese do privilégio do escalão tributário previsto no § 15, n.º 2, primeiro período, da ErbStG e do imposto sucessório substitutivo previsto no § 1, n.º 1, ponto 4, da ErbStG.
- 45 Ambas as disposições foram introduzidas simultaneamente, na sua versão atual, por uma lei de reforma de 1974. Um olhar sobre a génese histórica mostra que o legislador partiu do princípio de que os benefícios conferidos pelo privilégio de escalão tributário são compensados pelas desvantagens do imposto sucessório substitutivo. Ao introduzir o imposto sucessório substitutivo, o legislador prosseguiu o objetivo de, no que respeita à tributação das sucessões, equiparar as fundações à herança natural, através de uma tributação regular. No entanto, só o pôde fazer em relação às fundações familiares nacionais. No que respeita às fundações familiares estrangeiras, o legislador alemão não pôde nem pode cobrar o imposto sucessório substitutivo.
- 46 Neste contexto, a Secção considera que o legislador teve a intenção de favorecer as fundações familiares nacionais no momento da sua criação, sujeitas à tributação regular apenas em momento posterior (v. § 1, n.º 1, ponto 4, da ErbStG).
- 47 No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto ao facto de este objetivo legislativo ser suficiente para afirmar umnexo direto, pessoal e material entre o privilégio do escalão tributário e o imposto sucessório substitutivo, exigido pelo Tribunal de Justiça para presumir a coerência.
- 48 Em especial, poderia opor-se que, atento o período relativamente longo de 30 anos, não é forçoso que toda e qualquer fundação familiar nacional subsista, podendo, ademais, o respetivo património sofrer alterações imprevisíveis durante esse período.
- 49 Tendo em conta estas incertezas no que toca à tributação posterior da fundação familiar e ao respetivo montante, a Secção tem dúvidas quanto à questão de saber se esta pode ser considerada uma contrapartida lógica da vantagem concedida no momento da criação da fundação familiar.
- 50 A Secção não identifica outras razões imperiosas de interesse geral, na aceção do artigo 65.º, n.º 2, TFUE, que pudessem objetivamente justificar uma restrição.