

**Asunto C-142/24**

**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia**

**Fecha de presentación:**

23 de febrero de 2024

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania)

**Fecha de la resolución de remisión:**

30 de noviembre de 2023

**Parte demandante:**

Fundación familiar

**Parte demandada:**

Finanzamt Köln-West (Oficina Tributaria de Colonia Oeste, Alemania)

---

**Objeto del procedimiento principal**

Interpretación del artículo 40 del Acuerdo EEE en relación con la tributación de la transmisión de bienes inter vivos a una fundación extranjera

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE, en particular

Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»)

**Cuestión prejudicial**

¿Debe interpretarse el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (Acuerdo EEE), de 2 de mayo de 1992, en el sentido de que se opone a una normativa nacional de un Estado miembro sobre tributación por el impuesto

sobre sucesiones y donaciones que aplica el grupo III (el más oneroso) a la transmisión de bienes *inter vivos* a una fundación extranjera como consecuencia del acto fundacional de la fundación aun cuando la fundación se constituya esencialmente en interés de una familia o de determinadas familias (fundación familiar), mientras que, en un caso equivalente, para una fundación familiar nacional, dicho grupo se determina en función de la relación de parentesco que exista entre el transmitente (fundador) y aquel adquirente que según la escritura de constitución de la fundación tenga el parentesco más lejano con el transmitente, lo cual lleva a la aplicación de los grupos I o II (menos onerosos) a la fundación familiar nacional?

### **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

TFUE, en particular los artículos 267, párrafo segundo, 63, y 65, apartados 1, letra a), y 3

Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, en particular los artículos 1, apartado 2, 6, 40 y el anexo XII

Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO 1988, L 178, p. 5) (en lo sucesivo, «Directiva 88/361»), en particular el anexo I, título XI

### **Disposiciones de Derecho 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 (Ley de 5 de diciembre de 2012 sobre el Convenio celebrado el 17 de noviembre de 2011 entre la República Federal de Alemania y el Principado de Liechtenstein para evitar la doble imposición y la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el 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 (Convenio celebrado el 17 de noviembre de 2011 entre la República Federal de Alemania y el Principado de Liechtenstein para evitar la doble imposición y la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio; en lo sucesivo, «CDI-Liechtenstein»), en particular los artículos 2, 3, apartado 1, y 24, apartado 6

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), en la versión de la Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom

7.12.2011 (Ley de 7 de diciembre de 2011 de aplicación de la Directiva sobre Cobro y de Modificación de Disposiciones Fiscales; BeitrLUmsG) (en lo sucesivo, «ErbStG»), en particular los artículos 1, apartado 1, punto 2, 7, apartado 1, punto 8, 10, apartado 1, 15, apartados 1, puntos 2 y 3, y 2, primera frase, 16, apartado 1, puntos 3 y 7, y 19, apartado 1

### **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 La demandante es una fundación familiar con capacidad jurídica y domicilio social y dirección en Z, Principado de Liechtenstein. Fue creada en 2014 con arreglo a la legislación de Liechtenstein por su fundadora en dicho país.
- 2 La fundadora vive en Alemania y también residía en dicho país en el momento en que se creó la fundación. Según los estatutos de la fundación, su objeto consiste en promover y apoyar a los hijos comunes de la fundadora y su cónyuge fallecido. Los beneficiarios de la fundación son la fundadora, así como sus hijos y los hijos de estos.
- 3 En el curso de la creación de la fundación, la fundadora dotó a la demandante de un patrimonio. Según las disposiciones pertinentes de los estatutos de la fundación, la demandante podía disponer libremente del patrimonio que se le había transferido. La fundadora, en cambio, ya no tenía derecho a disponer de dicho patrimonio. Tampoco tenía la posibilidad de exigir la devolución de la totalidad o de parte de los activos. La demandante no estaba sujeta a ninguna instrucción de la fundadora a este respecto.
- 4 Mediante escrito de 16 de abril de 2015, la demandante notificó la operación a la Oficina Tributaria demandada y presentó una declaración en relación con el impuesto sobre donaciones. Señaló que la fundación se había constituido esencialmente en interés de la familia de la fundadora, por lo que, de conformidad con el artículo 15, apartado 2, de la ErbStG, debía tomarse como base para la tributación la relación de parentesco del beneficiario más lejano con la fundadora según los estatutos de la escritura (el denominado «privilegio de la clase impositiva»).
- 5 La condición contenida en el artículo 15, apartado 2, primera frase, de la ErbStG para el privilegio de la clase impositiva de que la fundación familiar sea constituida «en Alemania» no es pertinente debido a una violación injustificable de la libre circulación de capitales de conformidad con el artículo 40 del Acuerdo EEE. En opinión de la demandante, los hijos de la fundadora se incluyen en la clase impositiva I con arreglo al artículo 15, apartado 1, puntos 2 y 3, de la ErbStG. El tipo impositivo aplicable es del 19 % con arreglo al artículo 19, apartado 1, de la misma Ley.
- 6 La Oficina Tributaria demandada liquidó el impuesto sobre donaciones correspondiente a [...] 2014 en [...] euros mediante una resolución de 22 de noviembre de 2018. No tuvo en cuenta la relación de parentesco de los

beneficiarios con la fundadora y partió de una adquisición imponible (artículo 10, apartado 1, de la ErbStG) por importe de [...] euros. Aplicó la clase impositiva III, lo que significa que solo dedujo una reducción de [...] euros del valor de la adquisición por importe de [...] euros (artículo 16, apartado 1, punto 7, de la ErbStG) y aplicó un tipo impositivo del 30 % (artículo 19, apartado 1, de la misma Ley).

- 7 La demandante interpuso un recurso contra dicha resolución el 19 de mayo de 2018. La Oficina Tributaria demandada desestimó el recurso por infundado mediante una decisión de 6 de enero de 2021.
- 8 Con su recurso interpuesto el 5 de febrero de 2021, la demandante insiste en su pretensión de que se le aplique directamente el privilegio de la clase impositiva previsto en el artículo 15, apartado 2, primera frase, de la ErbStG. En particular, alega que existe una restricción a la libre circulación de capitales que no está justificada.
- 9 La Oficina Tributaria demandada se opone al recurso.

#### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 10 La remisión al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Tribunal de Justicia») es necesaria en virtud del artículo 267 TFUE, párrafo segundo, porque la comprensión de la libre circulación de capitales (artículo 40 del Acuerdo EEE) es dudosa en el presente litigio y la decisión depende de la respuesta a la cuestión prejudicial.
- 11 El órgano jurisdiccional remitente considera que el Tribunal de Justicia es competente porque el Acuerdo EEE forma parte integrante del ordenamiento jurídico de la Unión y el litigio versa sobre una cuestión de tributación de una transacción entre nacionales de Estados que son parte de dicho Acuerdo (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, apartado 19 y la jurisprudencia citada).
- 12 La Sala alberga dudas sobre si es compatible con el artículo 40 del Acuerdo EEE que, al constituir una fundación familiar en el extranjero, se aplique siempre la clase impositiva III, la más alta, mientras que en el caso de una fundación familiar nacional la clase impositiva se determine en función de la relación de parentesco del beneficiario más lejano con el donante (fundador) según la escritura fundacional, lo que lleva a la aplicación de las clases impositivas I o II, más favorables para la fundación familiar nacional.
- 13 Si este favorecimiento en lo que respecta a la clase impositiva de las fundaciones familiares nacionales no fuera compatible con el Derecho de la Unión, el presente recurso prosperaría, ya que se tendría en cuenta la relación de parentesco de los beneficiarios de la demandante con la fundadora.

- 14 En caso de que la demandante pudiera invocar directamente el artículo 40 del Acuerdo EEE, habría que tener en cuenta el privilegio de la clase impositiva del artículo 15, apartado 2, primera frase, de la ErbStG a la hora de gravar la constitución de la fundación. Dado que los beneficiarios más lejanos de la fundadora son sus nietos, se aplicaría la clase impositiva I a la tributación (artículo 15, apartado 1, punto 3, de la ErbStG); por su parte, a la adquisición imponible restante tras deducir la reducción se aplicaría un tipo impositivo del 19 % (artículo 19 de la ErbStG).

***Evaluación del litigio con arreglo a la legislación nacional***

- 15 Sobre la base de la legislación nacional, la liquidación del impuesto sobre sucesiones de 22 de noviembre de 2018 y la decisión adoptada a este respecto el 6 de enero de 2021 son lícitas. Habida cuenta de que la demandante es una fundación extranjera (de Liechtenstein), no se aplica el privilegio de la clase impositiva de conformidad con el artículo 15, apartado 2, primera frase, de la ErbStG. Por lo tanto, el recurso debería ser desestimado.
- 16 En virtud del artículo 15, apartado 1, de la ErbStG, la adquisición imponible de la demandante con arreglo al artículo 7, apartado 1, punto 8, de dicha Ley debe gravarse en la clase impositiva III. Las clases impositivas I y II no son aplicables. El artículo 15, apartado 2, primera frase, de la ErbStG, según el cual la relación de parentesco del beneficiario más lejano con el donante (fundador) según la escritura fundacional debe tomarse como base para determinar la clase impositiva de las fundaciones constituidas esencialmente en interés de una familia o de determinadas familias (fundación familiar), no es aplicable en el presente caso.
- 17 Si bien es cierto que la demandante es una fundación familiar habida cuenta de su objeto fundacional y sus estatutos [véase Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Hesse), sentencia de 7 de marzo de 2019. 10 K 541/17, EFG 2019, 930, y las referencias citadas], sin embargo, en virtud del Derecho nacional no puede aplicarse el trato privilegiado del artículo 15, apartado 2, primera frase, de la ErbStG al presente caso porque la demandante, como fundación de Liechtenstein constituida con arreglo al Derecho de dicho país y con domicilio social y dirección en Z, no fue creada en Alemania.
- 18 Si se aplica el Derecho nacional, tampoco se deriva una valoración diferente de la prohibición de discriminación prevista en el artículo 24, apartado 1, del CDI-Liechtenstein.
- 19 La prohibición de discriminación contenida en el artículo 24, apartado 1, del CDI-Liechtenstein, cuyo ámbito de aplicación se extiende también a las personas jurídicas, prohíbe dispensar un trato menos favorable a los extranjeros en comparación con los nacionales en las mismas circunstancias. Por lo tanto, la prohibición de discriminación debe distinguirse de la diferenciación fiscal generalmente permitida en función de la residencia o entre la sujeción al impuesto por obligación personal y por obligación real. Dado que el artículo 24, apartado 1,

del CDI-Liechtenstein define el término «en las mismas circunstancias» en el sentido de que un contribuyente residente en un Estado y un contribuyente no residente en el mismo no se encuentran en las mismas circunstancias, las disposiciones fiscales que establecen un trato diferente en función de la residencia no infringen el artículo 24, apartado 1, del CDI-Liechtenstein, incluso si ello conduce indirectamente a la discriminación de los extranjeros.

- 20 La prohibición de discriminación no se aplica si el legislador alemán, como en el presente litigio, prevé beneficios fiscales para las sociedades cuya dirección o domicilio social se encuentra en Alemania, mientras que excluye de este beneficio a las sociedades con domicilio social y dirección en el extranjero, con independencia de la ley en virtud de la cual se hayan constituido [véase Hessisches Finanzgericht, sentencia de 7 de marzo de 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930, y sentencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) de 3 de agosto de 1983, II R 20/80, BStBl II 1984, 9, y las referencias citadas].

### *Sobre la cuestión prejudicial*

- 21 No obstante, es posible que la demandante puede basarse directamente en la libre circulación de capitales garantizada en el Espacio Económico Europeo (en lo sucesivo, EEE). Esta se desprende del artículo 40 en relación con el anexo XII del Acuerdo EEE, así como de los artículos 63 TFUE y 65 TFUE.
- 22 Las libertades fundamentales de libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en virtud del Acuerdo EEE se aplican sin restricciones a los miembros del EEE (véase el artículo 1, apartado 2, del Acuerdo EEE). Además, el artículo 6 del Acuerdo EEE prevé una interpretación del Acuerdo conforme al Derecho de la Unión. Corresponde al Tribunal de Justicia garantizar que las disposiciones del Acuerdo EEE se interpreten de manera uniforme en los Estados miembros (véase Schwenke/Hardt en Wassermeyer, DBA, Volumen I, hoja suelta, versión de septiembre de 2023, MA Vor 1, marginal 102, con numerosas referencias jurisprudenciales; véanse también las sentencias del Tribunal de Justicia de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, y de 8 de noviembre de 2012, Comisión/Finlandia, C-342/10, EU:C:2012:688).
- 23 El artículo 40 del Acuerdo EEE establece que, en el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. Además, el anexo XII del Acuerdo EEE hace referencia a la Directiva 88/361.
- 24 No existe ninguna definición del concepto «circulación de capitales» en el Acuerdo EEE, los Tratados europeos o la Directiva 88/361, aunque a esta Directiva se le reconoce un valor indicativo en lo que respecta a la definición de

este concepto (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de septiembre de 2006, Comisión/Países Bajos, C-282/04 y C-283/04, EU:C:2006:608).

- 25 En el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, en la rúbrica XI («Movimientos de capitales de carácter personal»), las donaciones y dotaciones, lo que aboga a favor de una inclusión, en principio, de las donaciones y dotaciones en el ámbito de protección de la libre circulación de capitales (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de junio de 2011, Comisión/Austria, C-10/10, EU:C:2011:399 y la jurisprudencia citada).
- 26 Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado en varias ocasiones que el trato fiscal dispensado a las donaciones, ya sean estas cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, está comprendido en el ámbito de la libre circulación de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216). Ello incluye la aportación del patrimonio inicial a la fundación por el fundador en el momento de su creación (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Dado que el Principado de Liechtenstein es miembro del EEE, las citadas disposiciones se aplican a este país y, en consecuencia, también a la demandante como fundación de Derecho de Liechtenstein. La donación controvertida efectuada por la fundadora domiciliada en Alemania a la demandante, cuyo domicilio social y dirección se encuentran en Liechtenstein, rebasa las fronteras de un Estado miembro y no debe considerarse una operación puramente nacional, de modo que se abre el ámbito de protección de la libre circulación de capitales para esta aportación de patrimonio a la fundación.
- 28 De lo dispuesto en el artículo 40 del Acuerdo EEE se desprende que las reglas en él enunciadas y que prohíben las restricciones de los movimientos de capital y la discriminación son idénticas, por lo que respecta a las relaciones entre los Estados parte del Acuerdo EEE, a las que impone el Derecho de la Unión en las relaciones entre los Estados miembros. De lo anterior se desprende que, si bien las restricciones a la libre circulación de capitales entre nacionales de Estados parte del Acuerdo EEE deben apreciarse a la luz del artículo 40 y del anexo XII de dicho Acuerdo, estas disposiciones revisten el mismo alcance jurídico que lo dispuesto en el artículo 63 TFUE (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, de 11 de junio de 2009, Comisión/Países Bajos, C-521/07, EU:C:2009:360, y de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645).
- 29 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe con carácter general las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros. Entre las medidas que esta disposición prohíbe

como restricciones a la circulación de capitales figuran las que pueden disuadir a los no residentes de invertir en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados.

- 30 La tributación de una donación también constituye una medida de este tipo si el objeto de la donación está situado en un Estado miembro y el donante reside en otro Estado miembro, ya que la tributación da lugar a una reducción del valor de la donación (véanse las sentencias de 22 de abril de 2010, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, y de 4 de septiembre de 2014, *Comisión/Alemania*, C-211/13, EU:C:2014:2148 y la jurisprudencia citada).
- 31 De ello se deduce que las disposiciones nacionales en materia del impuesto sobre donaciones entran en conflicto con la libre circulación de capitales siempre que los activos extranjeros se valoren de forma menos favorable o más elevada que los activos nacionales debido a la imposibilidad de deducir las cargas o por razones formales, como, por ejemplo, plazos de prescripción más cortos, o cuando los residentes con sujeción por obligación personal deban pagar menos impuestos por las mismas adquisiciones que los sujetos pasivos con sujeción por obligación real debido a unas reducciones más elevadas o a unos tipos impositivos más bajos (véase *Hessisches Finanzgericht*, sentencia de 7 de marzo de 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 32 En el presente caso, la disposición del artículo 15, apartado 2, primera frase, de la *ErbStG* establece el derecho a una tributación reducida cuando un residente constituye una fundación familiar domiciliada en Alemania, deduciendo de la base imponible una reducción mayor y aplicando un tipo impositivo inferior.
- 33 Por lo tanto, esta disposición tiene como consecuencia que una donación a favor de una fundación con domicilio social y dirección en Liechtenstein cuyos beneficiarios, como en el presente caso, sean exclusivamente descendientes en línea directa está sujeta en Alemania a un impuesto sobre donaciones más elevado que si la donación en cuestión se hubiera efectuado a favor de una fundación domiciliada en Alemania.
- 34 Esto significa que una fundación nacional dispone permanentemente de recursos financieros más elevados que las fundaciones con sede en el extranjero, en condiciones por lo demás idénticas. Tal desventaja en materia de tesorería que se produce en una situación transfronteriza constituye una restricción a la libre circulación de capitales (véase la sentencia de 17 de septiembre de 2015, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 35 La Sala alberga dudas acerca de si esta restricción a la circulación de capitales en virtud del artículo 15, apartado 2, primera frase, de la *ErbStG* puede estar justificada a la luz del Derecho de la Unión (véase la sentencia de 11 de junio de 2009, *Comisión/Países Bajos*, C-521/07, EU:C:2009:360).
- 36 De acuerdo con el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 63 TFUE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a

aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. Esta disposición debe interpretarse en sentido estricto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, EU:C:2008:489; de 11 de septiembre 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, y de 21 de junio de 2018, Fidelity Funds y otros, C-480/16, EU:C:2018:480).

- 37 En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que es necesario distinguir las diferencias de trato permitidas en virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), de las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es necesario que la diferencia de trato resultante afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 7 de septiembre 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 junio de 2018, Fidelity Funds y otros, C-480/16, EU:C:2018:480, y de 17 de marzo de 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193).
- 38 El carácter imponible de la transmisión patrimonial como consecuencia de una operación fundacional con arreglo al artículo 7, apartado 1, punto 8, de la ErbStG engloba tanto las fundaciones nacionales como la constitución de una fundación en Liechtenstein como ocurre en el presente litigio. Por lo tanto, los hechos son objetivamente comparables (véase también la sentencia del Hessisches Finanzgericht de 7 de marzo de 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 39 El órgano jurisdiccional remitente duda de que existan razones imperiosas de interés general que justifiquen una restricción de la libre circulación de capitales en virtud del artículo 15, apartado 2, primera frase, de la ErbStG.
- 40 Constituye una razón imperiosa de interés general, entre otras, la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para que una argumentación basada en tal justificación pueda prosperar, es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138; de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484; de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, y de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339).

- 41 El Tribunal de Justicia ha reconocido la necesidad de garantizar la coherencia de un régimen fiscal cuando la concepción de los regímenes fiscales controvertidos sigue una lógica simétrica, es decir, cuando existe un vínculo directo, personal y material entre los dos regímenes fiscales controvertidos y estos constituyen un complemento lógico el uno del otro (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de octubre de 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588).
- 42 Además, una normativa nacional de ese tipo debe ser adecuada para garantizar que se cumpla el objetivo perseguido y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de octubre de 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662; de 4 de septiembre de 2014, *Comisión/Alemania*, C-211/13, EU:C:2014:2148, y de 26 de mayo de 2016, *Comisión/Grecia*, C-244/15, EU:C:2016:359).
- 43 Cabe preguntarse si se cumplen estos requisitos a la luz de los artículos 15, apartado 2, primera frase, y 1, apartado 1, punto 4, de la ErbStG.
- 44 Para poder valorar el objetivo perseguido por las disposiciones controvertidas, procede, en primer lugar, examinar la génesis del privilegio de la clase impositiva del artículo 15, apartado 2, primera frase, de la ErbStG y del impuesto sucesorio sustitutivo del artículo 1, apartado 1, punto 4, de la misma Ley.
- 45 Ambas disposiciones se introdujeron simultáneamente, en su versión actual, mediante una ley de reforma de 1974. Un examen de su génesis demuestra que el legislador partió del principio de que las ventajas que confiere el privilegio de la clase impositiva se ven compensadas por las desventajas del impuesto sucesorio sustitutivo. El objetivo del legislador al introducir el impuesto sucesorio sustitutivo era equiparar las estructuras fundacionales a las herencias naturales en cuanto a la tributación de las herencias a través de una imposición regular. Sin embargo, esto solo podía regularse para las fundaciones familiares nacionales. Por lo que respecta a las fundaciones familiares extranjeras, el legislador alemán no tenía ni tiene la posibilidad de aplicar el impuesto sucesorio sustitutivo.
- 46 En este contexto, la Sala considera que el legislador tenía la intención de favorecer únicamente a las fundaciones familiares nacionales sometidas posteriormente a una tributación regular (véase el artículo 1, apartado 1, punto 4, de la ErbStG) en el momento de su constitución.
- 47 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si este objetivo legislativo es suficiente para concluir que existe una relación directa, personal y material entre el privilegio de la clase impositiva y el impuesto sucesorio sustitutivo, como exige el Tribunal de Justicia para afirmar que existe coherencia.
- 48 Un argumento en contra podría ser que, debido al período relativamente largo de 30 años, no todas las fundaciones familiares nacionales seguirán existiendo

necesariamente pasado este período y que el patrimonio de la fundación puede variar de forma impredecible durante dicho plazo.

- 49 Habida cuenta de estas incertidumbres sobre la tributación posterior de la fundación familiar en cuanto a su causa y cuantía, la Sala alberga dudas acerca de si esta puede considerarse la contrapartida lógica a la ventaja concedida en el momento de la constitución de la fundación familiar.
- 50 La Sala no aprecia otras razones imperiosas de interés general en el sentido del artículo 65 TFUE, apartado 2, que justifiquen objetivamente una restricción.

DOCUMENTO DE TRABAJO