

**Affaire C-142/24**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

23 février 2024

**Juridiction de renvoi :**

Finanzgericht Köln (Allemagne)

**Date de la décision de renvoi :**

30 novembre 2023

**Partie requérante :**

Familienstiftung

**Partie défenderesse :**

Finanzamt Köln-West

---

[OMISSIS]

**Finanzgericht Köln**

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

Familienstiftung

– partie requérante –

[OMISSIS]

à

Finanzamt Köln-West

– partie défenderesse –

ayant pour objet  
concernant [...]

l'impôt sur les donations pour 2014

la septième chambre [OMISSIS]

[OMISSIS] a, le 30 novembre 2023, ainsi statué :

La Cour de justice de l'Union européenne est saisie, en application de l'article 267, deuxième alinéa, TFUE, de la question suivante :

L'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'« accord EEE ») doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition nationale d'un État membre relative à la perception de l'impôt sur les successions et sur les donations qui, aux fins de l'imposition de la transmission, effectuée sur le fondement d'un acte de fondation entre vifs, d'un patrimoine à une fondation étrangère, se fonde sur la classe d'imposition III, la plus élevée, également lorsque la fondation est constituée essentiellement dans l'intérêt d'une famille ou de certaines familles (fondation familiale), alors que, dans le cas correspondant d'une fondation familiale nationale, la classe d'imposition est déterminée en fonction du lien de parenté entre l'ayant droit le plus éloigné selon l'acte de fondation et le donateur (fondateur), ce qui, pour la fondation familiale nationale, conduit à l'application des classes d'imposition I ou II, qui sont plus favorables ?

Il est sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée de manière définitive sur la question préjudicielle énoncée ci-dessus.

### **Motifs**

#### **1 I. Les faits et l'état du litige**

- La requérante est une fondation familiale dotée de la personnalité morale, dont le siège et la direction se trouvent à Z, dans la Principauté de Liechtenstein. Elle a été constituée au Liechtenstein le [...] 2014, conformément au droit de ce pays, par la fondatrice, M<sup>me</sup> Y. La fondatrice réside en Allemagne et y avait sa résidence également au moment de la création de la fondation. La fondation a pour objet, selon ses statuts, de promouvoir et de soutenir les descendants communs de la fondatrice et de son époux décédé, M. Y1. Les bénéficiaires discrétionnaires de la fondation (destinataires) sont la fondatrice ainsi que les descendants de celle-ci en ligne directe descendante dans le cadre de la succession des générations. Il s'agissait des [...] enfants de la fondatrice ainsi que des enfants de ceux-ci. Lors de la constitution de la fondation le [...] 2014, la fondatrice a doté la requérante d'un patrimoine de [...] euros. Selon les dispositions pertinentes de l'article 5, paragraphe 1, des statuts de la fondation du [...] 2014 ([OMISSIS]), la requérante pouvait disposer du patrimoine qui lui avait été transmis librement par rapport à la fondatrice. Selon les accords et les dispositions conclus, aucun pouvoir de contrôle sur le patrimoine de la requérante n'était réservé à la fondatrice. En particulier, les statuts de la fondation et les dispositions les complétant ne conféraient à la fondatrice aucun pouvoir de décision en matière de placement et d'utilisation du patrimoine. La fondatrice ne disposait pas non plus de possibilité

d'exiger la rétrocession totale ou partielle du patrimoine. La requérante n'était soumise dans cette mesure à aucune instruction de la fondatrice (voir article 5, paragraphe 1, des statuts de la fondation). En outre, les statuts de la fondation prévoyaient expressément, à leur article 13, paragraphe 7, que même leurs modifications ne pouvaient en aucun cas avoir pour conséquence que le patrimoine de la fondation ne soit plus soustrait, en droit ou en fait, au pouvoir de disposition de la fondatrice.

- 3 Par courrier du 16 avril 2015, la requérante a informé le Finanzamt (centre des impôts) défendeur de l'opération et a introduit une déclaration relative à l'impôt sur les donations. La requérante a expliqué que, en l'espèce, la fondation avait été constituée essentiellement dans l'intérêt de la famille de la fondatrice, de sorte que, en application de l'article 15, paragraphe 2, de l'ErbSchSteu- und Schenkungsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les successions et sur les donations), dans la version du Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) [loi portant transposition de la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et portant modification de dispositions fiscales] du 7 décembre 2011 (BGBl. I 2011, 2592, ci-après l'« ErbStG »), il convenait de se fonder, aux fins de l'imposition, sur le lien de parenté entre l'ayant droit le plus éloigné selon l'acte de fondation et la fondatrice (ce qu'il est convenu d'appeler le « privilège des classes d'imposition »). La requérante a expliqué que les descendants de la fondatrice relèvent de la classe d'imposition I, en application de l'article 15, paragraphe 1, points 2 et 3, de l'ErbStG ; que les petits-enfants de la fondatrice bénéficient d'un abattement de [...] euros, en application de l'article 16, paragraphe 1, point 3, de l'ErbStG ; que la dévolution imposable de la fondation s'élève donc à [...] euros (= [...] euros moins [...] euros) ; que le taux d'imposition est de 19 %, en application de l'article 19, paragraphe 1, de l'ErbStG ; que l'impôt sur les donations doit donc être fixé à [...] euros.
- 4 La requérante a expliqué que la réserve tenant à la constitution de la fondation familiale « sur le territoire national » à laquelle le privilège des classes d'imposition est subordonné, qui figure dans la disposition nationale de l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG, ne doit pas être prise en considération, car elle porte atteinte, sans justification, à la libre circulation des capitaux prévue à l'article 40 de l'accord EEE.
- 5 Par décision du 22 novembre 2018, le centre des impôts défendeur a fixé l'impôt sur les donations pour 2014 relatif à [...] à [...] euros, en se référant au fait que la situation juridique antérieure demeurerait valable. En procédant à cette fixation, il n'a pas tenu compte du lien de parenté des bénéficiaires avec la fondatrice et a retenu une dévolution imposable (article 10, paragraphe 1, de l'ErbStG) d'un montant de [...] euros. Il a appliqué la classe d'imposition III, de sorte qu'il n'a déduit de la valeur de la dévolution de [...] euros qu'un abattement de [...] euros

(article 16, paragraphe 1, point 7, de l'ErbStG) et a appliqué un taux d'imposition de 30 % (article 19, paragraphe 1, de l'ErbStG).

- 6 Le 19 décembre 2018, la requérante a formé une réclamation contre cette décision en invoquant une nouvelle fois une violation de l'article 40 de l'accord EEE.
- 7 Par une décision rendue sur réclamation le 6 janvier 2021, le centre des impôts a rejeté la réclamation comme étant non fondée. Il s'est notamment appuyé sur le fait que la restriction aux fondations familiales nationales du privilège des classes d'imposition prévu à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG et une restriction à la liberté de circulation des capitaux qui en découlerait éventuellement étaient suffisamment justifiées sur le fondement de la cohérence entre ce privilège et l'impôt de substitution sur les successions prévu à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 4, de l'ErbStG. Il indique que le privilège des classes d'imposition accordé lors de la création d'une fondation familiale nationale trouve sa correspondance dans le fait que de telles fondations sont soumises tous les 30 ans à l'impôt de substitution sur les successions (article 1<sup>er</sup>, paragraphe 4, point 1, de l'ErbStG). Il explique, en se référant à l'évolution du droit ayant précédé l'introduction de l'impôt de substitution sur les successions, que cet impôt et le privilège des classes d'imposition étaient des mesures symétriques, même si elles n'ont pas été introduites en même temps ; que, prise séparément, la première conduit à désavantager de manière injustifiée les fondations familiales nationales par rapport aux fondations familiales ayant leur siège à l'étranger ; que le privilège des classes d'imposition agit ici en tant que correctif, même si son introduction répondait à une intention différente du législateur ; que, pour des raisons d'égalité, il aurait fallu sinon introduire un tel correctif en même temps que l'impôt de substitution sur les successions, car, manifestement, aucun motif ne vient justifier que les fondations familiales nationales soient unilatéralement désavantagées par rapport aux fondations étrangères ; que, cependant, dès lors qu'il existait ici déjà une compensation, il était permis au législateur, lorsqu'il a introduit l'impôt de substitution sur les successions, de renoncer à en créer une (autre).
- 8 Le centre des impôts explique que, selon le libellé clair de l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG, le privilège des classes d'imposition ne s'applique pas lorsqu'une fondation familiale est constituée à l'étranger, car celle-ci ne peut, faute de siège sur le territoire national, être soumise à l'impôt allemand de substitution sur les successions.
- 9 Par son recours introduit le 5 février 2021, la requérante poursuit son action visant à ce que le privilège des classes d'imposition prévu à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG lui soit directement appliqué. À cet effet, elle s'appuie notamment sur le fait qu'il existe une restriction à la libre circulation des capitaux qui n'est pas justifiée. En se référant à la genèse de la loi et au fait que, avant l'introduction, en 1974, de l'impôt de substitution sur les successions, il existait déjà une disposition comparable à celle de l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG, la requérante réfute l'existence d'un lien direct,

requis dans l'optique d'une cohérence au sens d'une logique de miroir, entre le privilège des classes d'imposition et l'impôt de substitution sur les successions.

10 Le centre des impôts défendeur conclut au rejet du recours en invoquant les motifs qui résultent de la décision rendue sur réclamation.

11 **II. Les motifs de la décision**

12 La chambre adresse à la Cour, en application de l'article 267, deuxième alinéa, TFUE, la question énoncée dans le dispositif, aux fins de l'interprétation à titre préjudiciel de l'article 40 de l'accord EEE, et sursoit à statuer jusqu'à la décision de la Cour.

13 La saisine de la Cour s'impose, en application de l'article 267, deuxième alinéa, TFUE, car l'interprétation, aux fins du litige, de la liberté de circulation des capitaux (article 40 de l'accord EEE) suscite des doutes et car la décision sur le litige dépend de la réponse à donner à la question préjudicielle. La chambre estime que la Cour est compétente pour y répondre, étant donné que l'accord EEE fait partie intégrante de l'ordre juridique de l'Union et que le litige porte sur une question relative à l'imposition d'une transaction entre ressortissants d'États parties à cet accord (voir arrêt du 28 octobre 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645, et jurisprudence citée).

14 La chambre nourrit des doutes sur la question de savoir s'il est compatible avec l'article 40 de l'accord EEE que, lors de la constitution d'une fondation familiale à l'étranger, la classe d'imposition la plus élevée (la classe III) soit toujours retenue, alors que, dans le cas correspondant d'une fondation familiale nationale, la classe d'imposition est déterminée en fonction du lien de parenté entre l'ayant droit le plus éloigné selon l'acte de fondation et le donateur (fondateur), ce qui, pour la fondation familiale nationale, conduit à l'application des classes d'imposition I ou II, qui sont plus favorables. Si cet avantage de[s] classe[s] d'imposition accordé aux fondations familiales nationales n'était pas compatible avec le droit européen, le recours de la requérante prospérerait, car le lien de parenté des destinataires de celle-ci avec la fondatrice serait alors pris en compte, ce qui aurait pour conséquence que la classe d'imposition I et un abattement d'un montant de [...] euros seraient retenus.

15 **1. Pour l'année litigieuse 2014, le cadre juridique qui sous-tend la question préjudicielle est le suivant**

16 **Le droit national et la convention de non double imposition avec le Liechtenstein**

17 a) La loi sur l'impôt sur les successions et les donations

18 Aux fins de la décision à prendre sur la question préjudicielle, les dispositions qui sont pertinentes sont les dispositions de l'ErbStG suivantes.

19 Bien que le Bundesverfassungsgericht (Cour constitutionnelle fédérale, Allemagne) ait, par arrêt du 17 décembre 2014, constaté l'incompatibilité des articles 13a, 13b et 19 de l'ErbStG 2009 avec l'article 3, premier alinéa, du Grundgesetz (loi fondamentale allemande), l'ErbStG est, sur le fondement de l'ordre de maintien en vigueur (jusqu'au 30 juin 2016) qu'il a prononcé (arrêt du 17 décembre 2014 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, BVerfGE 138, 136), encore applicable au moment du fait générateur de l'impôt, qui est la première dotation de la fondation le [...] 2014.

20 Article 1<sup>er</sup> – Opérations imposables

(1) Sont soumis à l'impôt sur les successions (ou sur les donations)

1. la dévolution à cause de mort ;
2. les donations entre vifs ;
3. les donations avec affectation ;
4. le patrimoine d'une fondation, pour autant que celle-ci soit constituée essentiellement dans l'intérêt d'une famille ou de certaines familles, et le patrimoine d'une association dont l'objet vise essentiellement à affecter du patrimoine dans l'intérêt d'une famille ou de certaines familles, à des intervalles de 30 ans à compter de la date fixée à l'article 9, paragraphe 1, point 4.

(2) [...]

21 Article 2 – Obligation fiscale personnelle

(1) L'obligation fiscale prend naissance

1. Pour la totalité de la dévolution patrimoniale (obligation fiscale illimitée), dans les cas visés à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, points 1 à 3, lorsque le défunt à la date de son décès, le donateur à la date de la donation ou le bénéficiaire à la date du fait générateur de l'impôt (article 9) est un ressortissant national.

<sup>2</sup> Sont considérés comme étant des ressortissants nationaux

a) les personnes physiques qui ont un domicile sur le territoire national ou qui y séjournent habituellement ;

b) [...]

2. Dans les cas visés à l'article 1<sup>er</sup>, premier alinéa, point 4, lorsque la fondation ou l'association ont leur direction ou leur siège sur le territoire national ;

3. [...]

22 Article 7 – Donations entre vifs

(1) Sont considérées comme des donations entre vifs

1. [...]

8. La transmission de patrimoine sur le fondement d'un acte de fondation entre vifs.

<sup>2</sup>Sont assimilées à ce qui précède la constitution ou la dotation d'une masse patrimoniale de droit étranger dont l'objet est d'affecter du patrimoine.

[...]

## 23 Article 9 – Fait générateur de l'impôt

(1) « L'impôt prend naissance :

1. [...]

2. Pour les donations entre vifs : à la date d'exécution de la donation ;

3. [...]

4. Dans les cas visés à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 4, à des intervalles de 30 ans à compter de la date de la première transmission de patrimoine à la fondation ou à l'association. <sup>2</sup>Si, pour les fondations ou les associations, la date de la première transmission de patrimoine est le 1<sup>er</sup> janvier 1954 ou une date antérieure, l'impôt est dû pour la première fois le 1<sup>er</sup> janvier 1984. <sup>3</sup>Pour les fondations et les associations pour lesquelles l'impôt est dû pour la première fois le 1<sup>er</sup> janvier 1984, la période de 30 ans est calculée à partir de cette date ».

## 24 Article 10 – Dévolution imposable

(1) <sup>1</sup>L'enrichissement du bénéficiaire est considéré comme une dévolution imposable, dans la mesure où il n'est pas exonéré d'impôt [...]

<sup>7</sup>Dans les cas visés à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 4, le patrimoine de la fondation ou de l'association se substitue à la dévolution du patrimoine.

[...]

## 25 Article 15 – Classes d'imposition

(1) Il y a lieu de distinguer, en fonction de la relation personnelle existant entre le bénéficiaire et le défunt ou le donateur, entre les trois classes d'imposition suivantes :

## 26 Classe d'imposition I :

1. le conjoint et le partenaire,

2. les enfants et enfants du conjoint,
3. les descendants des enfants et des enfants du conjoint visés au point 2,
4. les ascendants, pour les dévolutions à cause de mort ;

27 Classe d'imposition II :

1. les ascendants, pour autant qu'ils n'appartiennent pas à la classe d'imposition I,
2. les frères et sœurs,
3. les descendants au premier degré des frères et sœurs,
4. le conjoint de l'un des parents,
5. les gendres et belles-filles,
6. les beaux-parents,
7. le conjoint divorcé et le partenaire d'un partenariat dissous ;

28 Classe d'imposition III :

tous les autres bénéficiaires et les donations avec affectation.

(1a) [...]

(2) <sup>1</sup>Dans les cas visés à l'article 3, paragraphe 2, point 1, et à l'article 7, paragraphe 1, point 8, l'imposition se base sur le lien de parenté entre l'ayant droit le plus éloigné selon l'acte de fondation et le défunt ou le donateur, pour autant que la fondation ait été constituée sur le territoire national essentiellement dans l'intérêt d'une famille ou de certaines familles. <sup>2</sup>[...] <sup>3</sup>Dans les cas visés à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 4, l'abattement visé à l'article 16, paragraphe 1, point 2, est doublé ; l'impôt est calculé selon le pourcentage de la classe d'imposition I qui s'appliquerait à la moitié du patrimoine imposable.

(3) [...]

29 Article 16 – Abattements

(1) Est exonérée, dans les cas de l'obligation fiscale illimitée (article 2, paragraphe 1, point 1, et article 2, paragraphe 3), la dévolution

1. au conjoint et au partenaire, à hauteur de 500 000 euros ;
2. aux enfants au sens de la classe I, point 2, et aux enfants d'enfants décédés au sens de la classe I, point 2, à hauteur de 400 000 euros ;



3. aux enfants des enfants au sens de la classe d'imposition I, point 2, à hauteur de 200 000 euros ;
4. aux autres personnes de la classe d'imposition I, à hauteur de 100 000 euros ;
5. aux personnes de la classe d'imposition II, à hauteur de 20 000 euros ;
6. (supprimé)
7. aux autres personnes de la classe d'imposition III, à hauteur de 20 000 euros.

### 30 Article 19 – Taux d'imposition

(1) L'impôt sur les successions est perçu aux taux suivants :

Valeur de la dévolution imposable (article 10) jusqu'à [...] euros	Pourcentage dans la classe d'imposition		
	I	II	III
75 000	7	15	30
300 000	11	20	30
600 000	15	25	30
6 000 000	19	30	30
13 000 000	23	35	50
26 000 000	27	40	50
plus de 26 000 000	30	43	50

(2) [...]

### 31 b) La convention de non double imposition avec le Liechtenstein

La République fédérale d'Allemagne et la Principauté de Liechtenstein ont conclu le 17 novembre 2011 une convention en vue d'éviter les doubles impositions et l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après la « convention de non double imposition avec le Liechtenstein »). Le Bundestag l'a approuvée le 5 décembre 2012 (BGBl. II 2012, 1462). Bien que, selon l'article 2 de la convention de non double imposition avec le Liechtenstein, cette convention porte sur les impôts sur le revenu et sur la fortune, l'article 24, paragraphe 6, de ladite convention étend le champ d'application de l'interdiction des discriminations aux impôts de toute nature et de toute dénomination et est, dans cette mesure, pertinent aux fins de l'impôt sur les donations [voir, à cet égard, Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse), arrêt du 7 mars 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930].

32 Article 3 – Définitions générales

(1) Au sens de la présente convention, sauf si le contexte exige qu'il en soit autrement,

[...]

on entend par l'expression « ressortissant »

33 aa)

en ce qui concerne la République fédérale d'Allemagne, tous les Allemands au sens de la Loi fondamentale de la République fédérale d'Allemagne ainsi que toutes les personnes morales, sociétés de personnes et autres groupements de personnes constitués en application du droit en vigueur en République fédérale d'Allemagne ;

34 bb)

en ce qui concerne la Principauté de Liechtenstein, toute personne physique qui possède la nationalité de la Principauté de Liechtenstein ;

toutes les personnes morales, sociétés de personnes et autres groupements de personnes constitués en application du droit en vigueur dans la Principauté de Liechtenstein ;

35 Article 24 – Égalité de traitement

(1) Les ressortissants d'un État contractant ne peuvent être soumis dans l'autre État contractant à une imposition ou à une obligation s'y rapportant qui seraient différentes ou plus lourdes que celles auxquelles sont ou peuvent être soumis les ressortissants de l'autre État dans des conditions identiques, notamment de résidence. Nonobstant l'article 1<sup>er</sup>, cette disposition s'applique également aux personnes qui ne sont résidentes d'aucun État contractant.

[...]

36 **2. Appréciation du litige en droit national**

37 Si l'on se fondait sur le droit national, la décision relative à l'impôt sur les successions du 22 novembre 2018 et la décision rendue à cet égard sur opposition le 6 janvier 2021 seraient légales. La requérante étant une fondation étrangère (liechtensteinoise), le privilège des classes d'imposition prévu par l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG ne trouverait pas à s'appliquer. Il conviendrait par conséquent de rejeter le recours.

38 La transmission du montant de [...] euros de la fondatrice à la requérante sur la base de l'acte de fondation du [...] 2014 constitue, au sens de l'article 7,

paragraphe 1, point 8, de l'ErbStG, une donation entre vifs soumise à l'impôt sur les donations, en application de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 2, de l'ErbStG.

- 39 À cet égard, l'application de l'article 7, paragraphe 1, point 8, de l'ErbStG en cas de transmission de patrimoine à une fondation liechtensteinoise présuppose que la fondation peut disposer librement par rapport au donateur, en fait et en droit, du patrimoine qui lui a été transmis [voir arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 28 juin 2007 II R 21/05, BStBl. II 2007, 669] et qu'il ne s'agit pas d'une fondation dite « transparente ». Selon les accords pertinents relatifs à la création de la fondation, qui figurent à l'article 5, paragraphe 1, et à l'article 13, paragraphe 7, des statuts de celle-ci du [...] 2014, cette condition est remplie, ce qui est d'ailleurs constant entre les parties.
- 40 L'impôt a pris naissance, en application de l'article 9, paragraphe 1, point 2, de l'ErbStG, avec la transmission du patrimoine (date d'exécution de la donation) le [...] 2014.
- 41 La requérante est, en tant que bénéficiaire du capital de la fondation, également redevable de l'impôt national sur les donations, en application de l'article 20, paragraphe 1, première phrase, premier cas, de l'ErbStG. Certes, elle ne remplit pas les conditions auxquelles l'article 2, paragraphe 1, point 1, troisième cas, de l'ErbStG subordonne l'obligation fiscale personnelle, dès lors que, au moment de sa constitution, elle avait son siège et sa direction au Liechtenstein et n'était donc pas une ressortissante nationale au sens de l'article 2, paragraphe 1, point 1, deuxième phrase, sous d), de l'ErbStG. La fondatrice, outre la requérante elle-même en tant que bénéficiaire, a cependant également participé à la création de la requérante en tant que donatrice. En vertu de l'article 2, paragraphe 1, point 1, de l'ErbStG, l'obligation fiscale prévue dans cette loi prend également naissance lorsque, au moment de l'exécution de la donation, le donateur est un ressortissant national. Sont considérées comme des ressortissants nationaux, entre autres, les personnes physiques qui ont un domicile sur le territoire national ou qui y séjournent habituellement [article 2, paragraphe 1, point 1, deuxième phrase, sous a), de l'ErbStG]. Tel est le cas de la donatrice (fondatrice), qui était domiciliée en Allemagne au moment de l'exécution de la donation.
- 42 La dévolution imposable de la requérante au titre de l'article 7, paragraphe 1, point 8, de l'ErbStG doit être imposée dans la classe d'imposition III, en application de l'article 15, paragraphe 1, de l'ErbStG. Les classes d'imposition I ou II ne s'appliquent pas. L'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG, qui prévoit que, pour les fondations constituées essentiellement dans l'intérêt d'une famille ou de certaines familles (fondations familiales), il convient, pour déterminer la classe d'imposition, de se fonder sur le lien de parenté entre l'ayant droit le plus éloigné selon l'acte de fondation et le donateur (fondateur), n'est pas applicable dans le présent litige.
- 43 Certes, il est constant que la requérante est, selon son objet et ses statuts, une fondation familiale au sens de l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de

l'ErbStG, étant donné que sa raison d'être consiste, selon ses statuts et son acte de constitution, à permettre à la famille de la fondatrice d'utiliser le patrimoine de la fondation et de bénéficier des revenus de celle-ci provenant du patrimoine affecté [voir, à cet égard, Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse), arrêt du 7 mars 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930, et jurisprudence citée]. Il n'en demeure pas moins que, dans le présent litige, une application du privilège prévu à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG est exclue en application du droit national en vigueur, car la requérante, en tant que fondation liechtensteinoise constituée selon le droit liechtensteinois et ayant son siège et sa direction à Z, n'a pas été constituée sur le territoire national.

- 44 En l'absence d'éventuel lien de parenté, la requérante, en tant que personne morale, est un « autre bénéficiaire » au sens de l'article 15, paragraphe 1, de l'ErbStG, pour lequel c'est la classe d'imposition III qui s'applique.
- 45 Compte tenu de la transmission d'un montant de [...] euros, la dévolution imposable de la requérante (article 10, paragraphe 1, première phrase, de l'ErbStG) s'élève, après la prise en compte d'un abattement de [...] euros (article 16, paragraphe 1, point 7, de l'ErbStG), à [...] euros. Il y a lieu d'appliquer à ce montant, en vertu de l'article 19, paragraphe 1, de l'ErbStG, dans la classe d'imposition pertinente III (article 15, paragraphe 1, de l'ErbStG), un taux d'imposition de 30 %, de sorte que c'est à juste titre que le centre des impôts défendeur a, en droit national, fixé l'impôt à [...] euros.
- 46 Dans le présent litige, en appliquant le droit national, l'interdiction de discrimination prévue à l'article 24, paragraphe 1, de la convention de non double imposition avec le Liechtenstein n'emporte pas d'autre appréciation.
- 47 L'interdiction de discrimination découlant de l'article 24, paragraphe 1, de la convention de non double imposition avec le Liechtenstein, dont le champ d'application s'étend également aux personnes morales [voir article 3, paragraphe 1, sous j), de cette convention], interdit de traiter moins favorablement les étrangers que les ressortissants se trouvant dans des conditions identiques. L'interdiction de discrimination doit donc être distinguée de la différenciation fiscale en fonction de la résidence, qui est en principe autorisée, plus précisément de l'obligation fiscale illimitée et limitée. Dès lors que l'article 24, paragraphe 1, de la convention de non double imposition avec le Liechtenstein précise la notion « dans des conditions identiques » en ce sens qu'un contribuable résidant dans un État et un contribuable n'y résidant pas ne se trouvent pas dans des conditions identiques, les dispositions fiscales qui prévoient une différence de traitement en raison de la résidence ne sont pas contraires à cette disposition, même si cela entraîne indirectement une discrimination à l'égard des étrangers. Le principe de non-discrimination ne s'applique pas lorsque le législateur allemand, comme en l'espèce, accorde des avantages fiscaux aux organismes dont la direction ou le siège se trouvent sur le territoire allemand, tout en excluant ceux dont le siège et la direction se trouvent à l'étranger, quel que soit le droit en vertu duquel ils ont été constitués [voir Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse),

arrêt du 7 mars 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930 ; arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 3 août 1983 II R 20/80, BStBl II 1984, 9, et jurisprudence citée].

### 48 **3. Sur la question préjudicielle**

49 Il se peut toutefois que la requérante puisse directement invoquer avec succès la libre circulation des capitaux garantie dans l'Espace économique européen (EEE). Celle-ci découle de l'article 40 de l'accord EEE, lu en combinaison avec l'annexe XII de cet accord, ainsi que des articles 63 et 65 TFUE (ex articles 56 et 58 TCE).

50 a) Les libertés fondamentales de circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux consacrées par l'accord EEE s'appliquent sans restriction à l'égard des membres de l'EEE (voir article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de l'accord EEE ; plus précisément, articles 8 et suivants, articles 28 et suivants, articles 36 et suivants et articles 40 et suivants de cet accord). En outre, l'article 6 de l'accord EEE prévoit que cet accord est interprété conformément au droit européen, dans la mesure où – à l'instar des libertés fondamentales – les dispositions dudit accord sont identiques en substance aux règles de l'Union. Au final, cela conduit la Cour à interpréter de manière parallèle les libertés fondamentales de l'accord EEE et celles applicables dans l'Union. Dans ce cadre, il appartient à la Cour de veiller à ce que les dispositions de l'accord EEE soient interprétées de manière uniforme au sein des États membres (voir : *Schwenke/Hardt in Wassermeyer, DBA, Band I, Loseblatt, état en septembre 2023, MA Vor 1*, point 102, avec de nombreuses références jurisprudentielles ; voir, également, arrêts du 23 septembre 2003, *Ospelt et Schlössle Weissenberg*, C-452/01, EU:C:2003:493, et du 8 novembre 2012, *Commission/Finlande*, C-342/10, EU:C:2012:688).

51 aa) S'agissant de la libre circulation des capitaux, l'article 40 de l'accord EEE stipule que, dans le cadre de cet accord, les restrictions entre les parties contractantes aux mouvements des capitaux appartenant à des personnes résidant dans les États membres de l'[Union] ou dans les États de l'Association européenne de libre-échange (AELE), ainsi que les discriminations de traitement fondées sur la nationalité ou la résidence des parties ou sur la localisation du placement, sont interdites. En complément, l'annexe XII de cet accord renvoie à la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (JO 1988, L 178, p. 5).

52 La notion de « circulation des capitaux » n'est définie ni dans l'accord EEE, ni dans les traités européens, ni dans la directive 88/361. Toutefois, cette directive, ensemble avec la nomenclature qui lui est annexée, est considérée comme ayant une valeur indicative pour définir cette notion (voir arrêt du 28 septembre 2006, *Commission/Pays-Bas*, C-282/04 et C-283/04, EU:C:2006:608).

53 L'annexe I de la directive 88/361 mentionne, à la rubrique XI (« mouvements de capitaux à caractère personnel »), les donations et les fondations, ce qui plaide en

faveur de les inclure en principe dans le champ de la protection garantie par la liberté de circulation des capitaux (voir arrêt du 16 juin 2011, Commission/Autriche, C-10/10, EU:C:2011:399). En outre, la Cour a déjà indiqué à plusieurs reprises que le traitement fiscal des donations, que celles-ci portent sur des sommes d'argent, des biens immeubles ou des biens meubles, relève de la liberté de circulation des capitaux, à l'exception des cas où leurs éléments constitutifs se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre (voir du 22 avril 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216). Cela comprend l'apport du patrimoine dans une fondation par le fondateur lors de sa création (arrêt du 17 septembre 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612).

- 54 bb) La Principauté de Liechtenstein étant un membre de l'EEE, les dispositions susmentionnées lui sont applicables et elles sont donc également applicables à la requérante en tant que fondation de droit liechtensteinois. La donation litigieuse faite par la fondatrice, laquelle est établie sur le territoire national, à la requérante, dont le siège et la direction se trouvent au Liechtenstein, franchit les frontières d'un État membre et ne doit pas être considérée comme étant une opération purement interne, de sorte que, pour cet apport de patrimoine, la protection garantie par la libre circulation des capitaux a vocation à s'appliquer.
- 55 b) Il ressort des dispositions de l'article 40 de l'accord EEE que les règles interdisant les restrictions aux mouvements de capitaux et la discrimination qu'elles énoncent sont, s'agissant des relations entre les États parties à l'accord EEE, qu'ils soient membres de l'Union ou de l'AELE, identiques à celles que le droit de l'Union impose dans les relations entre les États membres. Il s'ensuit que, si des restrictions à la libre circulation des capitaux entre ressortissants d'États parties à l'accord EEE doivent être appréciées au regard de l'article 40 et de l'annexe XII de cet accord, ces stipulations revêtent la même portée juridique que celle des dispositions de l'article 63 TFUE (voir arrêts du 23 septembre 2003, Ospelt et Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, du 11 juin 2009, Commission/Pays-Bas, C-521/07, EU:C:2009:360, et du 28 octobre 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645).
- 56 Selon la jurisprudence constante de la Cour, l'article 63, paragraphe 1, TFUE interdit de manière générale les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres. Les mesures interdites par cette disposition, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents de cet État membre d'en faire dans d'autres États.
- 57 L'imposition d'une donation constitue également une telle mesure lorsque l'objet de la donation se trouve dans un État membre et que le donateur réside dans un autre État membre, étant donné que l'imposition a pour effet de diminuer la valeur de la donation (voir, par exemple, arrêts du 22 avril 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, point 41, et du 4 septembre 2014, Commission/Allemagne, C-211/13, non publié, EU:C:2014:2148).

- 58 Il s'ensuit que des dispositions nationales relatives à la fiscalité des donations s'opposent à la libre circulation des capitaux chaque fois que le patrimoine étranger est évalué de manière moins favorable ou plus élevée que le patrimoine national, en raison de l'impossibilité de déduire des charges ou pour des raisons formelles, par exemple des délais de prescription plus courts, ou lorsque les ressortissants nationaux, en tant qu'assujettis à l'impôt de manière illimitée, doivent, en raison d'abattements plus élevés ou de taux d'imposition plus faibles, payer moins d'impôt sur des dévolutions identiques que les assujettis à l'impôt de manière limitée [voir Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse), arrêt du 7 mars 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930].
- 59 En l'espèce, la disposition prévue à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG ouvre un droit à une imposition réduite en cas de constitution, par un ressortissant national, d'une fondation familiale établie sur le territoire national, en permettant de déduire de la base de calcul un abattement plus élevé et d'appliquer un taux d'imposition plus faible. Cette disposition a donc pour conséquence qu'une donation faite à une fondation ayant son siège et sa direction au Liechtenstein et dont les bénéficiaires, comme en l'espèce, sont exclusivement des descendants en ligne directe, est soumise en Allemagne à un impôt sur les donations plus élevé que si la donation en cause avait été faite à une fondation ayant son siège en Allemagne. À circonstances égales par ailleurs, une fondation nationale dispose ainsi durablement de moyens financiers plus importants que les fondations ayant leur siège à l'étranger. Un tel désavantage en matière de trésorerie qui se produit dans une situation transfrontalière constitue une restriction à la libre circulation des capitaux (voir, à cet égard, arrêt du 17 septembre 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 60 c) La chambre nourrit des doutes sur la question de savoir si cette restriction aux mouvements de capitaux produite par l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG peut être justifiée au regard des dispositions du traité, qui sont reprises en substance dans l'accord EEE (voir arrêt du 11 juin 2009, Commission/Pays-Bas, C-521/07, EU:C:2009:360).
- 61 aa) Aux termes de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres « d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ». Cette disposition, en tant qu'elle constitue une dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Partant, elle ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État dans lequel ils investissent leurs capitaux est automatiquement compatible avec le traité FUE. En effet, la dérogation prévue à l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE est elle-même limitée par le paragraphe 3 du même article, qui prévoit que les dispositions nationales visées audit paragraphe 1 « ne doivent constituer ni un

moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63 [TFUE] » (voir arrêts du 17 janvier 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, du 11 septembre 2008, Eckelkamp e.a., C-11/07, EU:C:2008:489, du 11 septembre 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, du 22 avril 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, et du 21 juin 2018, Fidelity Funds e.a., C-480/16, EU:C:2018:480).

- 62 La Cour a donc jugé qu'il y a lieu de distinguer les différences de traitement permises au titre de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE des discriminations interdites par l'article 65, paragraphe 3, TFUE. Pour qu'une législation fiscale nationale puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité FUE relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement qui en résulte concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu'elle soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (voir arrêts du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, du 22 avril 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, du 21 juin 2018, Fidelity Funds e.a., C-480/16, EU:C:2018:480, et du 17 mars 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193).
- 63 bb) L'assujettissement à l'impôt de la transmission de patrimoine effectuée sur la base d'un acte de fondation, en application de l'article 7, paragraphe 1, point 8, de l'ErbStG, comprend aussi bien les fondations nationales que la création d'une fondation liechtensteinoise telle que celle en cause dans le présent litige. Les faits sont donc objectivement comparables [voir, également, en ce sens, Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse), arrêt du 7 mars 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930].
- 64 cc) En revanche, la chambre nourrit des doutes sur la question de savoir s'il existe des motifs impérieux d'intérêt général justifiant une restriction, par l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG, de la libre circulation des capitaux.
- 65 aaa) La nécessité d'assurer la cohérence du système fiscal est notamment reconnue comme étant un motif impérieux d'intérêt général. Selon la jurisprudence de la Cour, pour qu'une argumentation fondée sur une telle justification puisse prospérer, il faut que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé, le caractère direct de ce lien devant être apprécié au regard de l'objectif de la législation en cause [arrêts du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, du 16 décembre 2021, UBS Real Estate, C-478/19 et C-479/19, EU:C:2021:1015, et du 27 avril 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339 ; voir, également, demande de décision préjudicielle adressée à la Cour par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) le 20 janvier 2015, II R 37/13, BFHE 248, 213]. La Cour a reconnu la nécessité d'assurer la cohérence du système fiscal lorsque l'aménagement des régimes fiscaux concernés répond à une logique en miroir, en ce sens qu'il existe un lien direct, personnel et matériel entre les deux régimes fiscaux litigieux, l'un étant le complément logique de l'autre



(voir arrêt du 23 octobre 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588). En outre, une telle réglementation nationale doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cet effet (voir, en ce sens, arrêts du 17 octobre 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, du 4 septembre 2014, *Commission/Allemagne*, C-211/13, non publié, EU:C:2014:2148, et du 26 mai 2016, *Commission/Grèce*, C-244/15, EU:C:2016:359).

- 66 bbb) La chambre nourrit des doutes sur la question de savoir si ces conditions sont remplies au regard de l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG et de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 4, de l'ErbStG.
- 67 (1) Pour apprécier l'objectif poursuivi par les dispositions litigieuses, il convient tout d'abord d'examiner la genèse du privilège des classes d'imposition prévu à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG et de l'impôt de substitution sur les successions prévu à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 4, de l'ErbStG.
- 68 Les deux dispositions ont, dans leur version actuelle, été introduites en même temps dans l'ErbStG par l'Erbschaftsteuerreformgesetz (loi portant réforme de l'impôt sur les successions et les donations) du 17 avril 1974, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 1974 (BGBl. I 1974, 933).
- 69 La version antérieure, du 1<sup>er</sup> avril 1959, de l'Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les successions et sur les donations) (BGBl. I 1959, 187, ci-après l'« ErbStG 1959 ») ne contenait aucune disposition correspondant à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 4, de l'ErbStG. En ce qui concerne le privilège des classes d'imposition, l'article 10, paragraphe 2, deuxième partie de phrase, de l'ErbStG 1959 contenait en revanche une disposition comparable à l'actuel article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG, qui était libellée comme suit : « *Dans les cas visés à l'article 2, paragraphe 2, point 1, et à l'article 3, paragraphe 1, point 7, l'imposition se base sur le lien de parenté entre l'ayant droit le plus éloigné selon l'acte de fondation et le défunt ou le donateur, pour autant que la fondation ait été constituée essentiellement dans l'intérêt d'une famille ou de certaines familles* ». Cette disposition ne contenait pas de restriction aux fondations nationales.
- 70 Dans le cadre de la réforme de l'impôt sur les successions de 1974, le « projet de deuxième loi de réforme fiscale » du gouvernement fédéral du 4 mai 1972 (BT-Drs. VI/3418) comportait, à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, du projet de loi sur l'impôt sur les successions de 1972, la disposition suivante : « *Dans les cas visés à l'article 3, paragraphe 2, point 1, et à l'article 7, paragraphe 1, point 8, l'imposition se base sur le lien de parenté entre l'ayant droit le plus éloigné selon l'acte de fondation et le défunt ou le donateur, le pourcentage de la classe d'imposition II étant au minimum appliqué, pour autant que la fondation ait été constituée sur le territoire national essentiellement dans l'intérêt d'une famille ou de certaines familles* ». Ce projet se distinguait de la

disposition de l'article 10, paragraphe 2, deuxième partie de phrase, de l'ErbStG 1959 en ce sens qu'il contenait pour la première fois, outre l'ajout « le pourcentage de la classe d'imposition II étant au minimum appliqué », l'ajout « sur le territoire national ». Le gouvernement fédéral a justifié l'introduction du premier ajout par le fait qu'il fallait exclure « que d'autres avantages, non justifiés sur le fond, puissent être obtenus en ne mentionnant dans un premier temps que les enfants au titre des bénéficiaires des prestations, et en étendant ultérieurement, par modification des statuts, le droit au bénéfice des prestations tout simplement aux descendants ». En revanche, l'exposé des motifs du projet ne contient pas d'explication sur les raisons qui ont conduit à la restriction supplémentaire « sur le territoire national ».

- 71 L'avis du Bundesrat (Conseil fédéral) sur le projet présenté (annexe 2, BT-Drs. VI/3418) ne portait pas sur la nouvelle disposition prévue à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, du projet de loi relatif à l'impôt sur les successions de 1972.
- 72 Le projet de loi publié le 25 janvier 1973 par les groupes parlementaires SPD et FDP correspondait lui aussi, pour ce qui est de la disposition prévue à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG, au projet du gouvernement fédéral (voir BT-Drs. 7/78) et ne prévoyait aucune modification à cet égard.
- 73 Ce n'est qu'après la transmission du projet à la commission des finances que celle-ci a proposé, le 30 novembre 1973, après plusieurs réunions, l'introduction d'une imposition périodique des successions des fondations familiales sous la forme de l'impôt de substitution sur les successions, afin de soumettre tous les 30 ans à l'impôt sur les successions le patrimoine durablement affecté aux fondations familiales (voir BT-Drs. 7/1329 et 7/1333, p. 3). La commission des finances a en même temps suggéré de supprimer l'ajout « *le pourcentage de la classe d'imposition II étant au minimum appliqué* » figurant à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, du projet d'ErbStG 1972. Dans son exposé des motifs, elle a qualifié cette suppression d'« amélioration considérable par rapport au droit en vigueur, qui a été prévue afin de soumettre à l'avenir le patrimoine de la fondation familiale à une imposition périodique » (voir BT-Drs. 7/1333, p. 5). La commission des finances a demandé au Bundestag (Parlement) d'adopter le projet tel qu'elle l'avait ainsi modifié (BT-Drs. 7/1329, annexe).
- 74 Lors de sa 69<sup>ème</sup> séance, le 6 décembre 1973, le Bundestag a accédé à cette demande et a approuvé le projet. La loi de réforme de l'impôt sur les successions de 1974 est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1974.
- 75 (2) La genèse de la législation montre tout d'abord que c'est de manière inexacte que les parties soutiennent qu'il a fallu attendre l'introduction de l'ajout « sur le territoire national » à l'article 15, paragraphe 2, de l'ErbStG pour que la disposition relative à l'impôt de substitution sur les successions soit insérée à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 4, de l'ErbStG. C'est au même moment, le 1<sup>er</sup> janvier 1974, que les deux dispositions, dans leur version litigieuse, sont

entrées en vigueur pour la première fois. Ce n'est que dans le cadre de la procédure législative, qui a duré plus de deux ans, que la restriction du privilège des classes d'imposition aux fondations familiales constituées sur le territoire national, d'une part, et l'imposition périodique des fondations familiales, d'autre part, ont été introduites à des moments différents dans les projets de loi respectifs. Même si la chambre n'identifie aucun passage dans lequel l'exposé des motifs de la loi explique pourquoi une restriction aux fondations familiales constituées « sur le territoire national » a été introduite à l'article 15, paragraphe 2, de l'ErbStG, elle considère que le législateur a bien vu et voulu établir un lien entre ces deux dispositions, et ce également au regard de la restriction relative au territoire national. C'est ce que la chambre déduit de l'exposé des motifs du rapporteur de la commission des finances s'agissant de l'article 15 de l'ErbStG, dans sa dernière version en projet (voir BT-Drs. 7/1333, p. 5). Il y est expliqué, en référence à la suppression de l'ajout précédemment introduit « *le pourcentage de la classe d'imposition II étant au minimum appliqué* », que cette suppression constitue une « *amélioration considérable par rapport au droit en vigueur* », qui a été prévue en vue de soumettre à l'avenir le patrimoine de la fondation familiale à une imposition périodique (article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 4, de l'ErbStG).

- 76 Même si cette formulation (« *par rapport au droit en vigueur* ») est ambiguë, dans la mesure où la suppression représentait une amélioration considérable non pas par rapport au droit en vigueur à l'époque, mais plutôt par rapport aux premiers projets qui avaient été présentés le 4 mai 1972 et le 25 janvier 1973 dans le cadre de la réforme de l'impôt sur les successions de 1974, il n'en demeure pas moins qu'elle illustre le fait que le législateur est parti du principe que les avantages accordés par le privilège des classes d'imposition seraient compensés par les désavantages de l'impôt de substitution sur les successions. En introduisant l'impôt de substitution sur les successions, le législateur avait pour objectif, pour ce qui est de l'imposition des successions, de mettre les dispositifs consistant en une fondation sur un pied d'égalité avec les successions naturelles, grâce à une imposition périodique. Il ne pouvait cependant le faire que pour les fondations familiales nationales ; en ce qui concerne les fondations familiales étrangères, le législateur allemand n'avait et n'a toujours pas la possibilité de prélever l'impôt de substitution sur les successions. Dans ce contexte, la chambre estime que l'intention du législateur était de favoriser, lors de leur création, uniquement les fondations familiales nationales soumises ultérieurement à l'imposition périodique.
- 77 La chambre nourrit toutefois des doutes sur la question de savoir si cet objectif législatif est suffisant pour constater l'existence d'un lien direct, personnel et matériel entre le privilège des classes d'imposition et l'impôt de substitution sur les successions, ainsi que l'exige la Cour pour admettre la cohérence. Le fait que, l'intervalle de 30 ans étant relativement long, toutes les fondations familiales nationales ne subsistent pas nécessairement pendant cette période et que le patrimoine de la fondation peut évoluer de manière imprévisible au cours de ladite période, pourrait notamment s'y opposer.

- 78 En raison de ces incertitudes quant à l'imposition ultérieure de la fondation familiale, tant sur son principe que sur son montant, la chambre nourrit des doutes sur la question de savoir si cette imposition peut être considérée comme étant le complément logique de l'avantage accordé lors de la création d'une telle fondation.
- 79 ccc. Il n'apparaît pas non plus, selon la chambre, qu'il existe d'autres raisons impérieuses d'intérêt général, au sens de l'article 65, paragraphe 2, TFUE, susceptibles de justifier de manière objective une restriction.
- 80 d. La décision sur le recours dépend de la réponse qui sera apportée à la question préjudicielle. Si la requérante pouvait invoquer directement l'article 40 de l'accord EEE, il conviendrait de tenir compte, lors de l'imposition de la constitution de la fondation, du privilège des classes d'imposition prévu à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG. Les ayants droit les plus éloignés de la fondatrice étant ses petits-enfants, la classe d'imposition I s'appliquerait lors de l'imposition (article 15, paragraphe 1, point 3, de l'ErbStG). Un abattement de [...] euros devrait donc être déduit de la dévolution imposable (article 16, paragraphe 1, point 3, de l'ErbStG) ([...] euros – [...] euros = [...] euros) et un taux d'imposition de 19 % devrait être appliqué à cette dévolution (article 19 de l'ErbStG) (= [...] euros).
- 81 Contrairement au Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse) dans sa décision du 7 mars 2019 10 K 541/17 (EFG 2019, 930), la présente chambre ne considère pas que l'état du droit de l'Union est clair s'agissant de l'application aux fondations liechtensteinoises du privilège fiscal prévu à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG. Étant donné que l'interprétation des traités est réservée à la Cour et que la question juridique à laquelle il faut répondre n'a pas encore fait l'objet d'une interprétation par celle-ci, il n'est pas envisageable d'appliquer directement l'article 15, paragraphe 2, première phrase, de l'ErbStG aux fondations ayant leur siège et leur direction au Liechtenstein. La chambre estime au contraire qu'une décision préjudicielle de la Cour au titre de l'article 267, deuxième alinéa, TFUE est requise [voir arrêt du 6 octobre 1982, Cilfit e.a., 283/81, EU:C:1982:335 ; arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 24 juillet 2018 I R 75/16, DStR 2019, 214].
- 82 4. Il conv[ient] de suspendre la procédure. [Développements procéduraux] [OMISSIS].
- 83 5. [OMISSIS]