

Cauza C-142/24**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

23 februarie 2024

Instanța de trimitere:

Finanzgericht Köln (Germania)

Data deciziei de trimitere:

30 noiembrie 2023

Reclamantă:

Familienstiftung

Pârât:

Finanzamt Köln-West

Obiectul procedurii principale

Interpretarea articolului 40 din Acordul privind SEE în ceea ce privește impozitarea transferului de capital între vii către o fundație nerezidentă

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Interpretarea dreptului Uniunii, în special articolul 267 TFUE

Acordul privind Spațiul Economic European (denumit în continuare „Acordul privind SEE”)

Întrebarea preliminară

Articolul 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 trebuie interpretat în sensul că se opune regimului național al impozitului pe succesiuni și pe donații dintr-un stat membru care prevede aplicarea clasei superioare de impozitare III pentru impozitarea transmiterii de capital către o

fundatie nerezidentă în temeiul unui act juridic între vii, și anume o declarație de voință privind înființarea unei fundații, și în cazul în care fundația a fost înființată în principal în interesul unei familii sau al anumitor familii (fundație familială), în timp ce în cazul corespunzător al unei fundații familiale rezidente clasa de impozitare depinde de legătura de rudenie cu donatorul (fondatorul) a celui mai îndepărtat beneficiar potrivit actului de constituire, ceea ce determină aplicarea, în cazul fundațiilor familiale rezidente, a claselor de impozitare I sau II, care sunt mai favorabile?

Dispoziții de drept al Uniunii invocate

TFUE, în special articolul 267 al doilea paragraf, articolul 63, articolul 65 alineatul (1) litera (a) și articolul 65 alineatul (3)

Acordul privind SEE, în special articolul 1 alineatul (2), articolul 6, articolul 40 și anexa XII

Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (JO 1988, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10) (denumită în continuare „Directiva 88/361”), în special titlul XI din anexa I

Dispoziții naționale invocate

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 (Legea din 5 decembrie 2012 pentru ratificarea Convenției din 17 noiembrie 2011 dintre Republica Federală Germania și Principatul Liechtenstein privind evitarea dublei impuneri și a evaziunii fiscale în domeniul impozitelor pe venit și pe capital)

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 (Convenția din 17 noiembrie 2011 dintre Republica Federală Germania și Principatul Liechtenstein privind evitarea dublei impuneri și a evaziunii fiscale în domeniul impozitelor pe venit și pe capital, denumită în continuare „Convenția DBA-Liechtenstein”), în special articolul 2, articolul 3 alineatul (1) și articolul 24 alineatul (6)

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Legea privind impozitul pe succesiuni și donații), în versiunea Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Legea de transpunere a Directivei 2010/24/UE și de modificare a unor prevederi fiscale) [Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (Legea de transpunere a Directivei 2010/24/UE, denumită în continuare „BeitrRLUmsG”)] din 7 decembrie 2011

(denumită în continuare „ErbStG”), în special articolul 1 alineatul (1) punctul 2, articolul 7 alineatul (1) punctul 8, articolul 10 alineatul (1), articolul 15 alineatul (1) punctele 1 și 3, articolul 15 alineatul (2) prima teză, articolul 16 alineatul (1) punctele 3 și 7 și articolul 19 alineatul (1)

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Reclamanta este o fundație familială cu personalitate juridică, având sediul și organele de conducere în Z, Principatul Liechtenstein. Ea a fost înființată de fondatoare în Liechtenstein în anul 2014 potrivit dreptului liechtensteinian.
- 2 Fondatoarea locuiește în Germania și își avea reședința în Germania și în momentul constituirii fundației. Potrivit statutului fundației, aceasta are drept scop promovarea și sprijinirea copiilor comuni ai fondatoarei și ai soțului său decedat. Beneficiarii fundației sunt fondatoarea, precum și copiii săi și copiii acestora.
- 3 Cu ocazia constituirii fundației, fondatoarea a dotat reclamanta cu un patrimoniu inițial. Potrivit prevederilor relevante ale statutului fundației, reclamanta putea dispune în mod liber de capitalul care i-a fost transferat. În schimb, fondatoarea nu mai avea niciun drept de dispoziție asupra capitalului. De asemenea, ea nu avea nici posibilitatea de a cere înapoierea în tot sau în parte a capitalului. În această privință, reclamanta nu era ținută de instrucțiunile fondatoarei.
- 4 Prin scrisoarea din 16 aprilie 2015, reclamanta a comunicat pârâtului, Finanzamt (administrația fiscală, denumită în continuare „pârâtul”), operațiunea și a depus o declarație fiscală pentru impozitul pe donații. Fundația a fost înființată în principal în interesul familiei fondatoarei, astfel încât, potrivit articolul 15 alineatul (2) din ErbStG, pentru impozitare trebuie să se țină seama de legătura de rudenie cu fondatoarea a celui mai îndepărtat beneficiar potrivit actului constitutiv (aș-numitul „privilegiul al clasei de impozitare”).
- 5 Condiția prevăzută la articolul 15 alineatul (2) prima teză din ErbStG pentru a beneficia de privilegiul clasei de impozitare, și anume ca fundația familială să fie constituită „în țară”, nu este incidentă din cauza unei încălcări nejustificate a liberei circulații a capitalurilor prevăzute la articolul 40 din Acordul privind SEE. În opinia reclamantei, copiii fondatoarei intră sub incidența clasei de impozitare I în conformitate cu articolul 15 alineatul (1) punctele 2 și 3 din ErbStG. Potrivit articolului 19 alineatul (1) din ErbStG, cota de impozitare aplicabilă este de 19 %.
- 6 Prin decizia din 22 noiembrie 2018, pârâtul a stabilit impozitul pe donații pentru [...] 2014 la [...] euro. În acest scop, el nu a ținut seama de legătura de rudenie a beneficiarilor cu fondatoarea și a pornit de la premisa unei operațiuni impozabile [articolul 10 alineatul (1) din ErbStG] în cuantum de [...] euro. El a aplicat clasa de impozitare III, astfel că din valoarea operațiunii de [...] euro nu a dedus decât o scutire în cuantum de [...] euro [articolul 16 alineatul (1) punctul 7 din ErbStG] și a aplicat o cotă de impozitare de 30 % [articolul 19 alineatul (1) din ErbStG].

- 7 Împotriva acestei decizii, reclamanta a introdus contestație la 19 decembrie 2018. Pârâțul a respins contestația ca neîntemeiată prin decizia de soluționare a contestației din 6 ianuarie 2021.
- 8 Prin acțiunea introdusă la 5 februarie 2021 reclamanta își reiterează cererea pentru aplicarea directă în privința sa a privilegiului clasei de impozitare prevăzut la articolul 15 alineatul (2) prima teză din ErbStG. În această privință, ea se întemeiază în special pe existența unei restricții nejustificate a liberei circulații a capitalurilor.
- 9 Administrația fiscală pârâtă solicită respingerea acțiunii.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 10 Sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „Curtea”) este obligatorie în conformitate cu articolul 267 al doilea paragraf TFUE, întrucât în speță există îndoieli cu privire la înțelesul liberei circulații a capitalurilor (articolul 40 din Acordul privind SEE), iar soluționarea litigiului depinde de răspunsul la întrebarea preliminară.
- 11 În opinia instanței de trimitere, Curtea este competentă întrucât Acordul privind SEE face parte integrantă din ordinea juridică a Uniunii, iar în litigiu se pune problema impozitării unei operațiuni între resortisanți ai unor state părți la acest acord (a se vedea Hotărârea Curții din 28 octombrie 2010, *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645, punctul 19 și jurisprudența citată).
- 12 Instanța are îndoieli dacă este compatibil cu articolul 40 din Acordul privind SEE faptul că în cazul înființării unei fundații familiale în străinătate se ia în considerare întotdeauna clasa de impozitare III, în timp ce în cazul corespunzător al unei fundații familiale rezidente clasa de impozitare depinde de legătura de rudenie cu donatorul (fondatorul) a celui mai îndepărtat beneficiar potrivit actului de constituire, ceea ce determină aplicarea în cazul fundațiilor familiale rezidente a claselor de impozitare I sau II, care sunt mai favorabile.
- 13 Dacă această favorizare, legată de clasa de impozitare, a fundațiilor familiale rezidente nu ar fi compatibilă cu dreptul Uniunii, prezenta acțiune ar fi admisibilă, întrucât în această situație s-ar ține seama de legătura de rudenie cu fondatoarea a [persoanelor în beneficiul cărora a fost înființată] reclamanta.
- 14 Dacă reclamanta ar putea să invoce direct articolul 40 din Acordul privind SEE, atunci, potrivit acestui articol, pentru impozitarea înființării fundației ar trebui să se ia în considerare privilegiul clasei de impozitare de la articolul 15 alineatul (2) prima teză din ErbStG. Întrucât beneficiarii cei mai îndepărtați de fondatoare sunt nepoții acesteia, pentru impozitare ar trebui să se aplice clasa de impozitare I [articolul 15 alineatul (1) punctul 3 din ErbStG]; în privința [valorii] operațiunii impozabile rămase după scăderea scutirii ar trebui aplicată cota de impozitare de 19 % (articolul 19 din ErbStG).

Aprecierea litigiului în conformitate cu dreptul național

- 15 Potrivit dreptului național, decizia din 22 noiembrie 2018 privind impozitul pe donații și decizia din 6 ianuarie 2021 de soluționare a contestației formulate împotriva ei sunt legale. Întrucât reclamanta este o fundație nerezidentă – liechtensteiniană – privilegiul clasei de impozitare prevăzut la articolul 15 alineatul (2) prima teză din ErbStG nu este aplicabil. Așa fiind, acțiunea ar trebui respinsă.
- 16 Operațiunea reclamantei, impozabilă în conformitate cu articolul 7 alineatul (1) punctul 8 din ErbStG, trebuie impozitată potrivit clasei de impozitare III în temeiul articolului 15 alineatul (1) din ErbStG. Clasele de impozitare I și II nu sunt aplicabile. Articolul 15 alineatul (2) prima teză din ErbStG, potrivit căruia pentru determinarea clasei de impozitare a fundațiilor care au fost înființate în principal în interesul unei familii sau al anumitor familii (fundație familială) se ține seama de legătura de rudenie cu donatarul (fondatorul) a celui mai îndepărtat beneficiar potrivit actului de constituire, nu este aplicabil în speță.
- 17 Astfel, potrivit scopului și statutului fundației, reclamanta este în mod incontestabil o fundație familială [a se vedea hotărârea Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al landului Hessen, denumit în continuare „Hessisches FG”) din 7.3.2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930, și jurisprudența citată]. Cu toate acestea, aplicarea privilegiului prevăzut la articolul 15 alineatul (2) prima teză din ErbStG este exclusă în speță potrivit dreptului național deoarece reclamanta, care este o fundație liechtensteiniană constituită în conformitate cu dreptul liechtensteinian și care are sediul și organele de conducere în Z, nu a fost înființată în țară.
- 18 Din aplicarea dreptului național nu rezultă o apreciere diferită nici în lumina interdicției discriminării de la articolul 24 alineatul (1) din Convenția DBA-Liechtenstein.
- 19 Interdicția discriminării de la articolul 24 alineatul (1) din Convenția DBA-Liechtenstein, al cărui domeniu de aplicare se extinde și asupra persoanelor juridice, interzice un tratament mai defavorabil în situații comparabile al străinilor în raport cu resortisanții proprii. Prin urmare, este necesar să se separe interdicția discriminării de diferențierea fiscală permisă în principiu în funcție de reședință sau între obligația fiscală limitată și cea nelimitată. Întrucât la articolul 24 alineatul (1) din Convenția DBA-Liechtenstein se precizează noțiunea „în situații comparabile” și se arată că atunci când există o persoană impozabilă cu reședința într-un stat și o persoană impozabilă care nu are reședința în statul respectiv și care nu se găsesc în situații comparabile, dispozițiile fiscale care prevăd un tratament diferit pe baza reședinței nu încalcă articolul 24 alineatul (1) din Convenția DBA-Liechtenstein nici în cazul în care acest lucru determină discriminarea străinilor.
- 20 Interdicția discriminării nu se aplică dacă legiuitorul germană prevede – precum în speță – facilități fiscale pentru organismele ale căror organe de conducere sau

sediu sunt situate pe teritoriul Germaniei și exclude această facilitate pentru organismele ale căror organe de conducere sau sediu sunt situate în străinătate, indiferent de legislația în temeiul căreia au fost constituite [a se vedea Hotărârea Hessisches FG din 7.3.2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930; hotărârea Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, denumită în continuare „BFH”) din 3.8.1983 II R 20/80, BStBl II 1984, 9, și jurisprudența citată].

Cu privire la întrebarea preliminară

- 21 Este posibil ca reclamanta să se întemeieze totuși direct în mod admisibil pe libera circulație a capitalurilor, garantată de Spațiul Economic European (denumit în continuare „SEE”). Aceasta rezultă din articolul 40 coroborat cu anexa XII la Acordul privind SEE, precum și din articolele 63 și 65 TFUE.
- 22 Libertățile fundamentale privind circulația mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalului, prevăzute de Acordul privind SEE, se aplică fără restricții în raport cu membrii SEE [a se vedea articolul 1 alineatul (2) din Acordul privind SEE]. În plus, articolul 6 din Acordul privind SEE prevede interpretarea conformă cu dreptul Uniunii a acordului. Este de competența Curții să asigure ca normele din Acordul privind SEE să fie interpretate uniform în interiorul statelor membre (a se vedea Schwenke/Hardt în Wassermeyer, DBA, vol. I, foaie volantă, ediția din septembrie 2023, MA Vor 1, punctul 102, și numeroasele trimiteri la jurisprudență; a se vedea și Hotărârea Curții din 23 septembrie 2003, Ospelt și Schlössle Weissenberg, C- 452/01, EU:C:2003:493, precum și Hotărârea Curții din 8 noiembrie 2012, Comisia/Finlanda, C- 342/10, EU:C:2012:688).
- 23 Articolul 40 din Acordul privind SEE prevede că în cadrul dispozițiilor acordului nu există restricții între părțile contractante cu privire la circulația capitalului aparținând persoanelor rezidente în statele membre ale CE sau în statele AELS sau discriminări pe bază de cetățenie sau pe baza locului de reședință al părților sau a locului unde este investit acest capital. În completare, anexa XII la Acordul privind SEE trimite la Directiva 88/361.
- 24 Noțiunea de „circulație a capitalurilor” nu este definită nici în Acordul privind SEE, nici în tratatele europene, nici în Directiva 88/361. Cu toate acestea, Directivei 88/361 îi este recunoscută valoarea indicativă pentru definirea acestei noțiuni (a se vedea Hotărârea Curții din 28 septembrie 2006, Comisia/Țările de Jos, C- 282/04 și C- 283/04, EU:C:2006:608).
- 25 În anexa I la Directiva 88/361, la rubrica XI („Circulația capitalului cu caracter personal”) sunt menționate cadourile și donațiile, ceea ce susține ipoteza includerii în principiu a cadourilor și a donațiilor în sfera de protecție a liberei circulații a capitalurilor (a se vedea Hotărârea Curții din 16 iunie 2011, Comisia/Austria, C- 10/10, EU:C:2011:399, și jurisprudența citată).
- 26 De asemenea, Curtea a statuat în repetate rânduri deja că tratamentul fiscal al donațiilor, indiferent dacă privesc sume de bani, bunuri imobile sau bunuri

mobile, intră în domeniul de aplicare al liberei circulații a capitalurilor. Sunt exceptate numai cazurile în care elementele lor constitutive se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea Hotărârea Curții din 22 aprilie 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216). Este inclus și aportul la patrimoniul inițial al fundației făcut de fondator la momentul constituirii sale (a se vedea Hotărârea Curții din 17 septembrie 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).

- 27 Întrucât Principatul Liechtenstein este un membru al SEE, dispozițiile menționate mai sus se aplică Principatului Liechtenstein și, prin urmare, reclamantei ca fundație constituită potrivit dreptului liechtensteinian. Donația în discuție în speță făcută de fondatoarea rezidentă reclamantei, ale cărei sediu și organe de conducere sunt situate în Liechtenstein, depășește frontierele unui stat membru și nu trebuie considerată numai o operațiune internă, astfel încât sfera de protecție a liberei circulații a capitalurilor cuprinde și aportul la patrimoniul inițial.
- 28 Rezultă din cuprinsul articolului 40 din Acordul privind SEE că normele pe care le prevede și care interzic restricțiile privind circulația capitalurilor și discriminarea sunt, în ceea ce privește relațiile dintre statele părți la Acordul privind SEE, identice cu cele pe care dreptul Uniunii le impune în relațiile dintre statele membre. Rezultă că, în cazul în care unele restricții privind libera circulație a capitalurilor între resortisanții statelor semnatare ale Acordului privind SEE trebuie apreciate din perspectiva articolului 40 din acordul respectiv și a anexei XII la acesta, dispozițiile în cauză au aceeași valoare juridică ca cea a dispozițiilor articolului 63 TFUE (a se vedea Hotărârea Curții din 23 septembrie 2003, Ospelt și Schlössle Weissenberg, C- 452/01, EU:C:2003:493, Hotărârea Curții din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos, C- 521/07, EU:C:2009:360, și Hotărârea Curții din 28 octombrie 2010, Établissements Rimbaud, C- 72/09, EU:C:2010:645).
- 29 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice în mod general restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre. Printre măsurile interzise de acest articol ca restricții privind libera circulație a capitalurilor se numără cele care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într- un stat membru sau să descurajeze rezidenții să facă investiții în alte state.
- 30 O astfel de măsură este și impozitarea unei donații atunci când obiectul donației se află într-un stat membru, iar donatarul își are reședința în alt stat membru, întrucât impozitarea are ca efect diminuarea valorii donației (a se vedea Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, și Hotărârea din 4 septembrie 2014, Comisia/Germania, C- 211/13, EU:C:2014:2148, precum și jurisprudența citată).
- 31 De aici rezultă că dispozițiile naționale privind impozitarea donațiilor sunt contrare liberei circulații a capitalurilor atunci când capitalul din străinătate este subevaluat sau supraevaluat în raport cu capitalul intern, din cauza inexistenței posibilității de deducere a sarcinilor sau din motive formale, de exemplu termene

de prescripție mai scurte, sau când rezidenții, în calitate de persoane impozabile supuse integral la plata impozitului, trebuie să plătească pentru aceleași operațiuni un impozit mai mic decât persoanele impozabile supuse parțial la plata impozitului, deoarece scutirile au un quantum mai ridicat sau se aplică cote de impozitare mai reduse (a se vedea hotărârea Hessisches FG din 7.3.2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930).

- 32 În speță, dispoziția articolului 15 alineatul (2) prima teză din ErbStG dă dreptul la o reducere a impozitului pentru înființarea de către un resortisant a unei fundații familiale rezidente prin scăderea unei scutiri mai mari din baza de impozitare și prin aplicarea unei cote de impozitare mai reduse.
- 33 Așa fiind, această dispoziție are drept urmare faptul că donația făcută unei fundații care are sediul și organele de conducere în Liechtenstein și ai cărei beneficiari sunt – precum în speță – doar descendenții în linie dreaptă este supusă în Germania unui impozit pe donații mai mare decât în cazul în care donația respectivă ar fi fost făcută unei fundații cu sediul în Germania.
- 34 Rezultă astfel că fundațiile rezidente dispun în mod durabil, în condiții de altfel identice, de mijloace financiare mai importante decât fundațiile cu sediul în străinătate. Un dezavantaj în materie de trezorerie care se produce într- o situație transfrontalieră poate constitui o restricție privind libertățile fundamentale în cazul în care acest dezavantaj nu se produce într- o situație pur națională (a se vedea Hotărârea din 17 septembrie 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 35 Instanța are îndoieli că restricția privind circulația capitalurilor rezultată din articolul 15 alineatul (2) prima teză din ErbStG poate fi justificată potrivit dreptului Uniunii (a se vedea Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos, C- 521/07, EU:C:2009:360).
- 36 Potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite. Această dispoziție, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea Hotărârea Curții din 17 ianuarie 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, Hotărârile Curții din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C- 11/07, EU:C:2008:489, și Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490, Hotărârea Curții din 22 aprilie 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, precum și Hotărârea Curții din 21 iunie 2018, Fidelity Funds și alții, C- 480/16, EU:C:2018:480).
- 37 Curtea a stabilit, așadar, că trebuie să se distingă între diferențele de tratament permise în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE și discriminările interzise de articolul 65 alineatul (3) TFUE. Or, pentru ca o legislație fiscală națională să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului referitoare la

libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament care rezultă din această legislație să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hotărârea Curții din 7 septembrie 2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484, Hotărârea Curții din 22 aprilie 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, Hotărârea Curții din 21 iunie 2018, Fidelity Funds și alții, C- 480/16, EU:C:2018:480, precum și Hotărârea Curții din 17 martie 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C- 545/19, EU:C:2022:193).

- 38 Posibilitatea de a impozita transmiterea de capital pe baza declarației de voință privind înființarea unei fundații în sensul articolului 7 alineatul (1) punctul 8 din ErbStG vizează atât fundațiile rezidente, cât și înființarea unei fundații liechtensteiniene, care a avut loc în prezenta cauză. Prin urmare, situațiile de fapt sunt comparabile [a se vedea în același sens opinia Hessisches FG Tribunalul Fiscal al landului Hessen) exprimată în hotărârea din 7.3.2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930].
- 39 Instanța de trimitere se îndoiește de existența unor motive imperative de interes general care să justifice restricția privind libera circulație a capitalurilor rezultată din articolul 15 alineatul (2) prima teză din ErbStG.
- 40 Constituie un motiv imperativ de interes general, printre altele, necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal. Potrivit jurisprudenței Curții, pentru ca un argument întemeiat pe o astfel de justificare să poată fi admis, trebuie să se stabilească existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată (a se vedea Hotărârea Curții din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant, C- 9/02, EU:C:2004:138, Hotărârea Curții din 7 septembrie 2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484, Hotărârea Curții din 16 decembrie 2021, UBS Real Estate, C- 478/19 și C- 479/19, EU:C:2021:1015, precum și Hotărârea Curții din 27 aprilie 2023, L Fund, C- 537/20, EU:C:2023:339).
- 41 Curtea a recunoscut necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal în situația în care construcția mecanismului fiscal respectiv reflectă o logică simetrică, mai precis dacă există o legătură directă, personală și materială între cele două elemente ale mecanismului fiscal în discuție și acestea se completează logic (a se vedea Hotărârea Curții din 23 octombrie 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C- 157/07, EU:C:2008:588).
- 42 În plus, o asemenea reglementare națională trebuie să poată asigura realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru ca acesta să fie atins (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 17 octombrie 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662, Hotărârea Curții din 4 septembrie 2014, Comisia/Germania, C- 211/13, EU:C:2014:2148, și Hotărârea Curții din 26 mai 2016, Comisia/Grecia, C- 244/15, EU:C:2016:359).

- 43 Este discutabil dacă aceste cerințe sunt îndeplinite în ceea ce privește articolul 15 alineatul (2) prima teză ErbStG și articolul 1 alineatul (1) punctul 4 din ErbStG.
- 44 Pentru a se putea aprecia obiectivul urmărit prin dispozițiile în discuție este necesar să se analizeze mai întâi geneza privilegiului clasei de impozitare de la articolul 15 alineatul (2) prima teză din ErbStG și a impozitului substitutiv pe succesiuni prevăzut la articolul 1 alineatul (1) punctul 4 din ErbStG.
- 45 Ambele dispoziții au fost introduse, în forma lor actuală, concomitent, printr-o reformă legislativă din anul 1974. Analiza genezei dispoziției relevă că legiuitorul a considerat că avantajele care se acordă prin privilegiul clasei de impozitare se compensează cu dezavantajele create de impozitul substitutiv pe succesiuni. Legiuitorul a urmărit prin introducerea impozitului substitutiv pe succesiuni scopul de a realiza o echivalare tipizată din punctul de vedere al impozitării succesiunilor între structurile reprezentate de fundații și devoluțiunea naturală prin intermediul unei impozitări recurente. El a putut însă reglementa acest lucru numai pentru fundațiile familiale rezidente. În privința fundațiilor familiale nerezidente, legiuitorul german nu a avut și nu are nicio posibilitate de a prevedea perceperea impozitului substitutiv pe succesiuni.
- 46 În aceste condiții, instanța consideră că intenția legiuitorului a fost să favorizeze la înființare numai fundațiile familiale rezidente supuse abia ulterior impozitării recurente [a se vedea articolul 1 alineatul (1) punctul 4 din ErbStG].
- 47 Cu toate acestea, instanța de trimitere se îndoiește că acest obiectiv legislativ este suficient pentru a confirma că există o legătură directă, personală și materială între privilegiul clasei de impozitare și impozitul substitutiv pe succesiuni, legătură impusă de Curte pentru reținerea coerenței [sistemului fiscal].
- 48 Împotriva acestei posibilități se poate susține în special că, având în vedere perioada relativ lungă de 30 de ani, nu este neapărat necesar că fiecare fundație familială rezidentă să continue să existe toată această perioadă și că patrimoniul inițial se poate modifica în mod neprevăzut în această perioadă.
- 49 În considerarea acestor incertitudini legate de temeiul și de quantumul impozitării ulterioare a fundației familiale, instanța are îndoieli că acest lucru poate fi considerat contrapartida logică a favorizării de la momentul înființării fundației familiale.
- 50 Instanța nu poate identifica alte motive imperative de interes general în sensul articolului 65 alineatul (2) TFUE care să justifice obiectiv o restricție.