Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

17 septembrie 2015 *

„Trimitere preliminară — Libera circulație a capitalurilor — Articolul 56 CE — Impozitare intermediară a veniturilor din capital și a veniturilor rezultate din cesiunea participațiilor încasate de o fundație națională — Refuzul dreptului la deducerea din baza de impozitare a donațiilor în favoarea unor beneficiari nerezidenți scutiți de impozit în statul membru de impozitare al fundației în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri”

În cauza C-589/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Verwaltungsgerichtshof (Austria), prin decizia din 23 octombrie 2013, primită de Curte la 19 noiembrie 2013, în procedura inițiată de

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

cu participarea

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii C. Vajda, A. Rosas (raportor), E. Juhász și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 21 ianuarie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul austriac, de C. Pesendorfer, de J. Bauer și de M. Klamert, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener, de W. Roels și de M. Wasmeier, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 56 alineatul (1) CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei acțiuni introduse de F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (denumită în continuare „fundația privată”) împotriva deciziei Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Camera Fiscală Independentă, secția din Viena, denumită în continuare „UFS”), prin care i s-a refuzat dreptul de a lua în considerare donațiile către beneficiari care au reședința în alte state membre pentru calcularea impozitului care i s-a aplicat pentru anii fiscali 2001 și 2002.

Dreptul austriac

3 Reglementarea austriacă pertinentă în litigiul principal privește impozitarea fundațiilor private în cursul anilor 2001 și 2002.

Sistemul de impozitare a fundațiilor private anterior anului 2001

4 Fundațiile private („Privatstiftungen”) au fost instituite de legiuitorul austriac în anul 1993 prin Legea privind fundațiile (Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993).

5 Fundațiile private sunt supuse impozitului pe profit. Cu toate acestea, în temeiul reglementării în vigoare până la finalul anului 2000, veniturile din capital și din participații, în cazul în care erau încasate de o fundație de drept privat, erau în general scutite de impozitul pe profit la nivelul fundației. Impozitarea avea loc, așadar, la momentul la care veniturile fundației era transferate diferiților beneficiari ca urmare a donațiilor acordate de fundație. În temeiul articolului 27 alineatul 1 punctul 7 din Legea din 1988 privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG 1988”), aceste donații erau considerate, la beneficiar, venituri din capital supuse impozitului de 25 % pe veniturile din capital.

Sistemul de impozitare a fundațiilor private în cursul anilor 2001-2004

6 Sistemul de impozitare a fundațiilor private a fost modificat începând cu anul 2001 prin Legea privind bugetul pentru anul 2001 (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, 142/2000), în special prin introducerea a numeroase dispoziții noi în Legea din 1988 privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz 1988, denumită în continuare „KStG 1988”).

7 Potrivit expunerii de motive a Legii privind bugetul pentru anul 2001, aceste dispoziții urmăreau în esență să reducă scutirea globală de impozitul pe profit de care beneficiau anterior fundațiile private și să se încaseze, direct de la fundațiile private, un impozit pe categorii de venituri, în cuantum redus, care viza anumite venituri din capital și din participații ale acestor fundații. Respectivul impozit direct redus a fost calificat drept „impozitare intermediară” („Zwischensteuer”, denumit în continuare „impozitul intermediar”).

8 Articolul 13 alineatul 3 din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, prevede:

„În cazul în care fundațiile [private] nu intră sub incidența articolului 5 punctele 6 sau 7 ori a articolului 7 alineatul 3, nu trebuie luate în considerare pentru stabilirea rezultatelor financiare, nici pentru stabilirea venitului, ci se vor impozita separat, în conformitate cu articolul 22 alineatul 3:

1. câștigurile de capital naționale și internaționale obținute din

— investiții și din alte creanțe la instituțiile de credit (articolul 93 alineatul 2 punctul 3 din [EStG 1988]),

— titluri de creanță în sensul articolului 93 alineatul 3 punctele 1-3 din [EStG 1988], atunci când la emitere sunt oferite atât în drept, cât și în fapt unei categorii nedeterminate de persoane,

— titluri de creanță în sensul articolului 93 alineatul 3 punctele 4 și 5 din [EStG 1988], în măsura în care aceste câștiguri de capital fac parte din veniturile din capital în sensul articolului 27 din [EStG 1988];

2. veniturile realizate din cesiunea participațiilor în sensul articolului 31 din [EStG 1988], în măsura în care nu se aplică prevederile alineatului 4.

Impozitarea (articolul 22 alineatul 3) câștigurilor de capital și a veniturilor realizate din cesiunea participațiilor nu se aplică în cazul în care în perioada de impozitare s-au realizat donații în sensul articolului 27 alineatul 1 punctul 7 din [EStG 1988], din care s-a reținut impozitul pe câștigul de capital, precum și în cazul în care acestea nu au făcut obiectul unei scutiri de la impozitul pe câștigul de capital în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri.”

9 Conform articolului 22 alineatul 3 din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, impozitul pe profit se ridica la 12,5 % pentru veniturile din capital și celelalte venituri ale unei fundații private care se impozitează conform articolului 13 alineatul 3 din KStG 1988.

10 Potrivit articolului 24 alineatul 5 din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001:

„Pentru impozitul pe profit perceput pentru câștigurile de capital și veniturile în sensul articolului 13 alineatele 3 și 4 se acordă un credit fiscal prin estimarea bazei de impozitare conform dispozițiilor de mai jos:

1. Impozitul pe profit se stabilește și se plătește la predarea declarației fiscale în temeiul unei estimări a bazei de impozitare.

2. Fundația privată realizează donații în sensul articolului 27 alineatul 1 punctul 7 din [EStG 1988] care nu au determinat neaplicarea impozitării în temeiul articolului 13 alineatul 3 ultima teză.

3. Valoarea creditului fiscal este de 12,5 % din baza de impozitare a donațiilor relevantă în scopul reținerii impozitului pe veniturile din capital.

4. Fundația privată deține un cont de ordine și evidență în care se înregistrează în mod continuu impozitul pe profit plătit anual, sumele creditate și sumele rămase avute în vedere pentru fiecare credit fiscal.

5. În cazul dizolvării fundației private, suma avută în vedere drept credit fiscal la momentul dizolvării se va credita în totalitate.”

Precizările cu privire la sistemul impozitării intermediare în dreptul austriac

11 Expunerea de motive a Legii privind bugetul pentru anul 2001, pe care o citează instanța de trimitere, indică referitor la impozitul intermediar:

„[…] începând cu anul 2001[, v]eniturile obținute din dobânzile la titlurile de investiție și de creanță ar urma să fie supuse unei categorii de impozitare intermediară cu o rată de impozitare deosebit de scăzută. Inițial, această impozitare va începe odată cu obținerea dobânzilor. În cazul în care (ulterior) fundația va efectua donații, normele juridice prevăd un credit fiscal. Prin urmare, având în vedere cuantumul donațiilor efectuate, nu se produc modificări ale sarcinii fiscale totale.

Sistemul este implementat prin modificări legislative în două domenii. În primul rând, sunt adaptate în mod corespunzător dispozițiile referitoare la scutire existente până în prezent la articolul 13 alineatul 2 din KStG 1988. Impozitarea câștigurilor scutite până în prezent se realizează în funcție de sursa de venit cu o rată redusă de impozitare de 12,5 % (a se vedea articolul 13 alineatul 3 din KStG 1988) prin estimarea bazei de impozitare. Impozitarea nu se aplică în măsura în care în anul realizării veniturilor din dobânzi se fac distribuiri. În al doilea rând, la articolul 24 alineatul 5 din KStG 1988 este prevăzut un credit fiscal corespunzător acestui impozit redus; acesta se va acorda prin estimarea bazei de impozitare. Creditul fiscal menționat presupune, pe de o parte, ca impozitul redus să fi fost într-adevăr plătit la momentul depunerii declarației fiscale. Pe de altă parte, trebuie să existe donații din care s-a reținut impozitul pe câștigul de capital. Creditul fiscal este egal cu 12,5 % din donație, ceea ce corespunde ratei reduse de impozitare. Din punct de vedere formal, este necesară deținerea unui cont de ordine și evidență din care trebuie să rezulte evoluția și stadiul actual al sumelor avute în vedere pentru acordarea unui credit fiscal.

Exemplu: o fundație obține în anul 2001 un câștig din dobânzi de 2 000 000 de șilingi austrieci (ATS). Cuantumul donațiilor în acest an a fost de 500 000 ATS. Se datorează un impozit intermediar de 12,5 % din 1 500 000 ATS, așadar 187 500 ATS. În anul 2002 se obține un câștig din dobânzi de 2 500 000 ATS. În acest an nu se fac donații. Impozitul intermediar datorat pentru anul 2002 este de 312 500 ATS. În anul 2003 se realizează câștiguri din dobânzi de 2 000 000 ATS, iar donațiile se ridică la 2 100 000 ATS. În acest an nu se datorează impozit intermediar. În contrapartida impozitelor intermediare datorate pentru anii 2001 și 2002 se acordă un credit fiscal de 12,5 % din 100 000 ATS, așadar 12 500 ATS.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 Fundația privată, creată în temeiul dreptului austriac, a încasat, în cursul anilor 2001 și 2002, venituri din capital și venituri din cesiunea participațiilor care intrau în domeniul de aplicare al articolului 13 alineatul 3 prima teză din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001. Simultan, în acești doi ani, fundația privată a efectuat donații în favoarea unei persoane cu reședința în Belgia și a unei alte persoane cu reședința în Germania.

13 Pe durata fiecăruia dintre acești doi ani, fundația privată a prelevat impozitul pe venituri din capital la rata de 25 % care se aplică, la sursă, beneficiarilor acestor donații și l-a plătit administrației fiscale austriece.

14 Ulterior însă, cei doi beneficiari străini au solicitat administrației fiscale austriece rambursarea impozitului pe venituri din capital încasat pentru donații prin invocarea convențiilor pentru evitarea dublei impuneri în vigoare între Republica Austria și statul lor de reședință. Beneficiarul cu reședința în Belgia și-a depus cererile aferente anilor 2001 și 2002 și a obținut rambursarea în întregime a impozitului austriac pe venituri din capital care fusese reținut la sursă pe donațiile pe care le primise. Beneficiarul cu reședința în Germania și-a depus cererea numai pentru anul 2001 și a obținut de asemenea rambursarea impozitului pe venituri din capital corespunzător.

15 În cadrul declarațiilor sale fiscale privind impozitul pe profit pentru anii 2001 și 2002, fundația privată și-a micșorat veniturile din capital și veniturile provenite din cesiuni supuse în principiu „impozitării intermediare” în temeiul articolului 13 alineatul 3 prima teză din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, deducând din baza de impozitare donațiile efectuate în favoarea celor doi beneficiari citați anterior în cei doi ani. Întrucât donațiile respective au fost mai mari decât veniturile din capital și din cesiuni, fundația privată a declarat o bază impozabilă de 0 euro, ceea ce ar fi trebuit să o scutească de plata oricărui impozit.

16 Finanzamt (administrația fiscală) competentă a apreciat însă că era exclus ca donațiile acordate beneficiarilor sumelor impozabile în temeiul articolului 13 alineatul 3 prima teză din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, să fie deduse, întrucât beneficiarii citați anterior obținuseră scutirea de impozitul pe venituri din capital în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri. În consecință, administrația fiscală a supus veniturile din capital și din participații încasate în anii 2001 și 2002 impozitului intermediar de 12,5 %, în temeiul articolului 22 alineatul 3 din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001.

17 Fundația privată a formulat o cale de atac la UFS împotriva deciziilor privind impozitul pe profit care i-au fost notificate pentru anii 2001 și 2002.

18 În subsidiar, fundația privată a arătat în fața UFS că trebuia să i se acorde, în anii următori, un credit fiscal corespunzător impozitului intermediar plătit anterior, în temeiul articolului 24 alineatul 5 din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001.

19 Prin decizia din 10 iunie 2010, UFS a confirmat temeinicia impozitului intermediar care a fost aplicat fundației private, la rata de 12,5 % din baza impozabilă neredusă cu donațiile către beneficiari din Belgia și din Germania în anul 2001 și către beneficiarul din Belgia în anul 2002.

20 UFS, confirmând punctul de vedere al Finanzamt, a considerat că, în ceea ce privește aceste donații, în temeiul convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, ele au făcut obiectul unei scutiri de impozitul pe venitul din capital, ceea ce excludea deducerea acestora din baza de impozitare pentru impozitul intermediar.

21 În schimb, UFS a admis în parte cererea subsidiară a fundației private prin care aceasta urmărea să obțină *a posteriori* un credit fiscal, în temeiul articolului 24 alineatul 5 din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, pentru impozitul intermediar datorat pentru anul 2001, cu titlu de impozit pe profit aferent anului fiscal 2002. UFS a apreciat astfel că donațiile efectuate în cursul anului 2002 în favoarea beneficiarului cu reședința în Belgia dădeau dreptul fundației private la un astfel de credit fiscal parțial.

22 Fundația privată a introdus o acțiune împotriva acestei decizii a UFS la Verwaltungsgerichtshof.

23 Fundația privată arată în fața instanței de trimitere că a se exclude deducerea donațiilor pentru care beneficiarii au beneficiat de o scutire de la impozitul pe venituri din capital în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, din baza impozabilă pentru impozitul intermediar, contravine liberei circulații a capitalurilor prevăzute la articolul 56 CE, chiar dacă UFS admite că donațiile de aceeași natură efectuate în anii următori pot da dreptul la credite fiscale.

24 Instanța de trimitere, care a statuat deja că în cazul donațiilor transfrontaliere făcute de fundațiile private este vorba despre circulația capitalurilor în sensul articolului 56 CE, apreciază că este foarte probabil ca impozitarea unei fundații numai atunci când donațiile sunt efectuate către beneficiari străini, fără a aplica această impozitare în cazul donațiilor către beneficiari naționali, astfel cum administrația fiscală și UFS au decis să facă în cauza principală, să constituie o restricție privind libera

circulație a capitalurilor, întrucât poate descuraja crearea unor astfel de structuri transfrontaliere, în condițiile în care, potrivit principiului liberei circulații, chiar și o restricție cu aplicabilitate redusă sau de importanță minoră este în principiu interzisă.

25 Instanța de trimitere subliniază că examinarea unei eventuale justificări a restricției privind libera circulație a capitalurilor determinate de articolul 13 alineatul 3 din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, este îngreunată de faptul că obiectivul urmărit prin aceasta nu a fost specificat niciodată în lucrările pregătitoare ale legii.

26 Instanța menționată arată, în această privință, că sistemul de impozitare intermediară urmărea să rezolve două probleme legate de regimul fiscal al fundațiilor private rezidente. Prima problemă era legată de tezaurizarea liberă a impozitului pe profit ca urmare a inexistenței, până la finalul anului 2000, a unei impozitări a veniturilor din capital și din cesiunea participațiilor fundațiilor. A doua era legată de inexistența, în Austria, a unei impozitări a donațiilor către beneficiari care au reședința în străinătate, întrucât dreptul de a impozita aceste donații aparținea exclusiv statului membru de reședință al beneficiarului în temeiul convenției pentru evitarea dublei impuneri.

27 În speță, potrivit instanței de trimitere, în cazul în care impozitul intermediar trebuie achitat chiar dacă se efectuează o donație, sistemul impozitării intermediare are drept scop să atenueze efectele celei de a doua dintre problemele puse de acest sistem de impozitare, și anume inexistența impozitării în Austria.

28 În această privință, instanța de trimitere observă că articolul 13 alineatul 3 ultima teză din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, a atenuat pur și simplu această problemă, fără a o elimina în totalitate, întrucât fundația privată nu este impozitată în mod definitiv, ci acesteia i se aplică doar o prelevare, impozitul intermediar, care va face obiectul unui credit fiscal în temeiul articolului 24 alineatul 5 din KStG 1988, cu modificările ulterioare, cel târziu la data dizolvării fundației. Până la acordarea acestui credit fiscal, fundația în cauză nu își poate reduce însă baza impozabilă până la concurența donațiilor pentru care beneficiarul beneficiază de scutire fiscală pe baza unei convenții pentru evitarea dublei impuneri.

29 Instanța de trimitere nu exclude ca o astfel de restricție determinată de legislația fiscală națională să aducă atingere liberei circulații a capitalurilor prevăzute la articolul 56 CE, dar consideră că diferențele care există între regimul fiscal complex cu privire la care trebuie să se pronunțe și cele pe care Curtea le-a examinat deja în cadrul unor cauze similare sunt prea mari pentru ca o asemenea interpretare să se impună în mod evident.

30 În aceste împrejurări, Curtea Administrativă a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unui sistem de impozitare a veniturilor din capital și a veniturilor obținute de o fundație privată austriacă din cesiunea participațiilor care prevede că fundației private i se aplică o sarcină fiscală sub forma unui «impozit intermediar» în vederea asigurării unei impozitări unice la nivel național doar în cazul în care, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, beneficiarul donațiilor provenite de la fundația privată este scutit de impozitul pe veniturile din capital care se aplică în principiu donațiilor?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Observații introductive

31 Potrivit modului său de redactare, întrebarea instanței de trimitere privește aplicarea impozitului intermediar fundațiilor private rezidente atunci când beneficiarul unei donații efectuate de o astfel de fundație este scutit de impozit în Austria în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri și urmărește să se stabilească dacă articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unui regim cum este cel instituit în cadrul impozitării intermediare a fundațiilor începând cu anul 2001, în discuție în litigiul principal.

32 Astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 7, 11 și 26-28 din prezenta hotărâre, decizia de trimitere cuprinde diverse dezvoltări cu privire la aspectele sistemului impozitării intermediare care fac obiectul litigiului principal, sistem complex cu privire la care instanța de trimitere arată că a adresat întrebarea și de care trebuie, prin urmare, să se țină seama pentru a răspunde la aceasta din urmă.

33 În lumina acestor dezvoltări, rezultă că întrebările instanței de trimitere privesc, în cadrul impozitării intermediare care se aplică veniturilor din capital și veniturilor rezultate din cesiunea participațiilor pe care o fundație privată rezidentă le-a încasat în cursul unei anumite perioade de impozitare, dreptul unei astfel de fundații de a deduce din baza sa impozabilă suma donațiilor efectuate în cursul aceleiași perioade de impozitare. Această deducere se acordă astfel numai dacă beneficiarul donației este impozitat în Austria. În schimb, o asemenea deducere este refuzată fundației în cazul în care beneficiarul donației are reședința în alt stat membru decât Republica Austria și invocă o convenție pentru evitarea dublei impuneri pentru a obține o scutire de impozitul austriac pe veniturile din capital.

34 În consecință, prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații fiscale a unui stat membru, cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în cadrul impozitării intermediare care se aplică veniturilor din capital și veniturilor rezultate din cesiunea participațiilor încasate de o fundație privată rezidentă, aceasta din urmă are dreptul de a deduce din baza sa de impozitare corespunzătoare unui anumit an fiscal numai donațiile efectuate în cadrul aceluiași an fiscal și care au făcut obiectul unei impozitări în sarcina beneficiarilor acestor donații în statul membru de impozitare al fundației, în timp ce o astfel de deducere este exclusă de respectiva legislație fiscală națională dacă beneficiarul are reședința în alt stat membru și este, în statul membru de impozitare a fundației, scutit de impozitul care se aplică în principiu donațiilor în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri.

Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

35 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, articolul 56 alineatul (1) CE interzice în mod general restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre (Hotărârea Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 23, și Hotărârea Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 18).

36 Întrucât din Tratatul CE lipsește definiția noțiunii „circulație a capitalurilor” în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, Curtea a recunoscut o valoare indicativă nomenclatorului care constituie anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10), chiar dacă aceasta a fost adoptată în temeiul articolului 69 și al articolului 70 alineatul (1) din Tratatul CEE [devenite articolul 69 și articolul 70 alineatul (1) din Tratatul CE, articole abrogate prin Tratatul de la Amsterdam], fiind stabilit că, prin introducerea acestei anexe, lista pe care o conține nu are un caracter exhaustiv. Cadourile și donațiile apar în titlul XI, „Circulația capitalului cu caracter personal”,

care figurează în respectiva anexă I (Hotărârea Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 24, Hotărârea Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 19, și Hotărârea Comisia/Spania, C-127/12, EU:C:2014:2130, punctul 52).

37 Curtea a statuat deja că tratamentul fiscal al donațiilor, indiferent dacă privesc sume de bani, bunuri imobile sau bunuri mobile, intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului referitoare la circulația capitalurilor, cu excepția cazurilor în care elementele lor constitutive se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 27, Hotărârea Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 20, și Hotărârea Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, punctul 18).

38 Cauza principală nu se referă în mod direct la tratamentul fiscal al donațiilor în sensul unui tratament diferențiat între donațiile către beneficiari rezidenți și donațiile către beneficiari care au reședința în alt stat membru. Aceasta privește tratamentul fiscal al fundațiilor private rezidente care este diferit după cum donațiile pe care acestea le efectuează către beneficiari care au reședința în Austria sau în alt stat membru fac sau nu fac obiectul impozitării acestora din urmă în Austria.

39 În cauza principală, în cursul anilor 2001 și 2002, fundația privată a efectuat donații în special în favoarea a doi beneficiari cu reședința în alt stat membru decât Republica Austria. Era vorba despre plăți fără nicio contrapartidă din partea beneficiarilor. Astfel cum susține în mod întemeiat Comisia Europeană, nu numai aportul la patrimoniul inițial al fundației făcut de fondator la momentul creării sale, ci și plățile ulterioare efectuate din acest patrimoniu în favoarea beneficiarilor intră sub incidența noțiunii „mișcări de capital” în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

40 Rezultă de aici că o situație cum este cea în discuție în litigiul principal, în care o fundație privată cu sediul în Austria face donații în favoarea a doi beneficiari dintre care unul are reședința în Belgia, iar celălalt în Germania, constituie, atât pentru anul 2001, cât și pentru anul 2002, mișcări internaționale de capital protejate de orice restricție în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE.

41 Prin urmare, este necesar să se examineze în primul rând dacă, astfel cum susține fundația privată în procedura principală, precum și Comisia în observațiile sale scrise depuse la Curte, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind circulația capitalurilor.

42 Sistemul instituit de articolul 13 alineatul 3 din KSTG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, implică o diferență de tratament între fundațiile private rezidente în ceea ce privește dreptul lor la o reducere imediată a impozitului intermediar după cum beneficiarii donațiilor pe care le efectuează aceste fundații în cursul unui anumit an fiscal sunt sau nu sunt supuși impozitului austriac pe venituri din capital.

43 Dacă, astfel cum subliniază guvernul austriac, donațiile pentru care un astfel de drept la reducere imediată sau la rambursare imediată este exclus pot cuprinde și donații către beneficiari cu reședința în Austria, întrucât aceștia sunt scutiți de impozitul pe venituri din capital, ele cuprind în special donațiile către beneficiari nerezidenți în măsura în care, în conformitate cu modelul de convenție pentru evitarea dublei impuneri instituit de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), donațiile sunt considerate venit în sensul articolului 21 alineatul (1) din respectivul model de convenție și nu sunt impozitate în Austria, fiind supuse competenței exclusive de impozitare a statului în care beneficiarul are reședința.

44 Astfel cum susține Comisia, aceste mișcări de capital sunt restricționate de norma prevăzută la articolul 13 alineatul 3 ultima teză din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, aplicabilă în cauza principală.

45 Întrucât donațiile acordate de o fundație privată rezidentă unor beneficiari naționali dau dreptul la o reducere, chiar la o scutire de impozitul intermediar ca urmare a deductibilității acestui tip de donații din baza de calcul al acestui impozit, fundația respectivă dispune în mod durabil, în condiții identice pe de altă parte, de mijloace financiare mai semnificative, pe care le poate fie utiliza imediat pentru a face donații suplimentare în favoarea unor beneficiari rezidenți, fie utiliza pentru a obține venituri suplimentare, ceea ce îi va permite ulterior să acorde donații mai mari acelorași beneficiari.

46 În plus, tratamentul fiscal defavorabil care rezultă din aplicarea articolului 13 alineatul 3 ultima teză din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, în cazul unei donații către beneficiari scutiți de plata impozitului pe venituri din capital în Austria ca urmare a unei convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiate între statul lor membru de reședință și Republica Austria poate conduce la o restricție la nivelul fundației înseși.

47 O fundație ai cărei beneficiari au unii reședința pe teritoriul național, iar alții sunt stabiliți în alt stat membru va fi astfel descurajată să facă donații în favoarea acestora din urmă, întrucât, în lipsa posibilității de a beneficia de o reducere sau de o rambursare a impozitului legată de donații, impozitul intermediar încasat pe veniturile sale reduce mijloacele financiare de care aceasta dispune în total, atât pentru a genera venituri, cât și pentru a face donații către beneficiarii rezidenți. Ar rezulta la nivelul fundației o denaturare în selecția pe care o va face între donațiile internaționale, defavorizate din punct de vedere fiscal, și donațiile pur naționale, mai favorabile din punct de vedere fiscal.

48 Pe de altă parte, întrucât donațiile în favoarea beneficiarilor cu reședința în alt stat membru vor duce la impozitarea intermediară cu 12,5 % a veniturilor fundației sale, pentru fondator, constituirea unei fundații private ai cărei beneficiari au reședința în alt stat membru este de la bun început mai puțin atractivă decât constituirea unei fundații echivalente numai cu beneficiari stabiliți în Austria.

49 În acest context, trebuie să se sublinieze că nu este necesar ca sarcina fiscală să fie grea sau definitivă pentru a se considera că o legislație fiscală constituie o restricție interzisă privind o libertate fundamentală.

50 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, o restricție privind o libertate fundamentală este interzisă de tratat chiar dacă este cu aplicabilitate redusă sau de importanță minoră (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, Hotărârea Dijkman și Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punctul 42, iar în ceea ce privește libertatea de stabilire, Hotărârea Comisia/Franța, C-34/98, EU:C:2000:84, punctul 49, și Hotărârea Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punctul 43).

51 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 în acest sens Hotărârea Metallgesellschaft și alții, C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134, punctele 44, 54 și 76, Hotărârea X și Y, C-436/00, EU:C:2002:704, punctele 36 și 37, Hotărârea Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punctele 26-30, Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 36 și 37, Hotărârea DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punctele 40-43, precum și Hotărârea Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctele 55-61).

52 O diferență de tratament în ceea ce privește calcularea impozitului intermediar poate genera un dezavantaj în materie de trezorerie pentru fundația privată rezidentă care dorește să facă o donație unor beneficiari care au reședința pe teritoriul unui alt stat membru și poate constitui astfel o restricție privind libertățile fundamentale dacă fundația în cauză nu suportă un asemenea dezavantaj într-o situație pur națională. Or, fundația privată în discuție în litigiul principal a suportat un dezavantaj în materie de trezorerie de acest tip din cauza donațiilor către beneficiari cu reședința în Belgia și în Germania în cursul anilor 2001 și 2002, dezavantaj care nu a fost eliminat prin creditul fiscal acceptat de UFS și prin care o parte a impozitului intermediar datorat pentru anul 2001 a fost imputat asupra impozitului intermediar datorat pentru anul 2002.

53 Aplicarea articolului 13 alineatul 3 ultima teză din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, determină, prin urmare, o restricție privind libera circulație a capitalurilor, care este, în principiu, interzisă de articolul 56 CE.

54 Este însă necesar să se examineze dacă o astfel de restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată în mod obiectiv în raport cu dispozițiile tratatului.

55 Trebuie amintit în acest scop că, potrivit articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE, articolul 56 CE „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”.

56 Dispoziția menționată, întrucât reprezintă o derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, aceasta nu poate fi interpretată în sensul că orice reglementare fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este compatibilă în mod automat cu tratatul (Hotărârea Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 32, și Hotărârea FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 21).

57 Astfel, derogarea prevăzută la articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE este ea însăși limitată de alineatul (3) al aceluiași articol, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 56” (Hotărârea Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 33, și Hotărârea FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 22).

58 Prin urmare, diferențele de tratament permise potrivit articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE trebuie să fie distinse de discriminările interzise de alineatul (3) al aceluiași articol. Or, din jurisprudența Curții reiese că, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție în litigiul principal să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general. În plus, pentru a fi justificată, diferența de tratament dintre aceste două categorii de donații nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru ca obiectivul urmărit prin reglementarea în cauză să fie atins (a se vedea în acest sens Hotărârea Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 29, Hotărârea Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 34, și Hotărârea FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 23).

Cu privire la caracterul comparabil al situațiilor

59 Guvernul austriac susține că reglementarea în discuție în litigiul principal nu constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, întrucât situația unei fundații private care face donații către beneficiari care sunt rezidenți ai unui stat membru cu care Republica Austria a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri după modelul Convenției OCDE nu ar fi comparabilă din punct de vedere obiectiv cu cea a unei fundații private care efectuează donații în favoarea unor beneficiari rezidenți.

60 Potrivit acestui guvern, în cazul unor donații către beneficiari nerezidenți, situația unei fundații private rezidente care intră, cu titlu principal, sub incidența competenței de impozitare a statului austriac ar fi cel mult comparabilă cu situația unei astfel de fundații în cazul unor donații către beneficiari rezidenți atunci când respectivul stat membru își poate exercita cu titlu principal competența de impozitare asupra acestor donații față de beneficiarii nerezidenți.

61 Or, această situație nu s-ar regăsi în general, dat fiind că din convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate după modelul OCDE rezultă că Republica Austria nu dispune de competența de impozitare a donațiilor către beneficiari nerezidenți. În consecință, în lipsa caracterului comparabil din punct de vedere obiectiv al situațiilor, în astfel de cazuri nu ar fi aplicabil, la nivelul fundației, mecanismul de scutire de impozitul intermediar care se acordă în cazul unor donații către beneficiari rezidenți în scopul de a evita dubla impunere și de a asigura o impozitare unică sistematică pe teritoriul național.

62 În această privință, trebuie să se constate că, contrar celor susținute de guvernul austriac, această diferență de tratament nu se explică printr-o diferență obiectivă de situație în ceea ce privește fundația.

63 Astfel, după cum subliniază Comisia, având în vedere articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE, aportul de donații de către fundații private austriece către beneficiari rezidenți este o situație comparabilă din punct de vedere obiectiv cu cea în care aceleași fundații fac donații în favoarea unor beneficiari care au reședința în alt stat membru. În ambele cazuri, este vorba despre donații făcute din patrimoniul fundației private sau despre majorări de patrimoniu realizate datorită utilizării acestui patrimoniu.

64 Trebuie să se arate în plus că, în cadrul convențiilor pentru evitarea dublei impuneri pe care le-a încheiat cu Regatul Belgiei, pe de o parte, precum și cu Republica Federală Germania, pe de altă parte, care, în conformitate cu modelul de convenție OCDE, instituie dreptul exclusiv al fiecăruia dintre statele contractante de a-i impozita pe beneficiarii donațiilor care au reședința pe teritoriul său, Republica Austria a renunțat la exercitarea competenței sale de impozitare a donațiilor către persoane care au reședința în aceste două state membre. Ea nu poate invoca, în consecință, o diferență obiectivă de situație între fundațiile private rezidente după cum beneficiarii donațiilor pe care acestea le efectuează au reședința în Austria și sunt impozitați în acest stat sau au reședința în unul dintre aceste două state membre și nu sunt supuși competenței sale de impozitare, pentru a supune fundațiile care fac o donație către aceștia din urmă unui impozit specific, pentru motivul că respectivii beneficiari nu se află sub autoritatea sa fiscală.

65 Pe de altă parte, chiar dacă ar trebui să se țină seama și de beneficiarii donațiilor efectuate de aceste fundații, trebuie subliniat că din decizia de trimitere reiese că sistemul impozitării intermediare urmărea, pentru a contracara tendința de tezaurizare a fundațiilor private, să instituie o impozitare „pe categorii de venituri” la nivelul fundației private, atribuind însă numai un caracter temporar impozitului intermediar care urma să fie încasat. În conformitate cu calificarea drept „intermediar”, acest impozit trebuia rambursat integral cel târziu la momentul desființării fundației private, întrucât genera, în favoarea fundației, un credit fiscal până la concurența sumelor pe care le plătise cu titlu de impozit intermediar. Locul de reședință al destinatarul donației era lipsit de incidență în această privință.

Cu privire la existența unui motiv imperativ de interes general

66 Trebuie să se examineze de asemenea dacă restricția privind libera circulație a capitalurilor care rezultă dintr-o reglementare cum este cea în discuție în litigiul principal poate să fie justificată obiectiv de un motiv imperativ de interes general.

67 În primul rând, trebuie să se verifice dacă diferența de tratament în discuție în litigiul principal poate fi justificată de necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, după cum susține guvernul austriac.

68 În această privință, este necesar să se amintească, pe de o parte, că menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre este un obiectiv legitim recunoscut de Curte. Pe de altă parte, dintr-o jurisprudență constantă a acesteia din urmă rezultă că, în lipsa unor măsuri de unificare sau

de armonizare adoptate de Uniunea Europeană, statele membre păstrează competența de a defini, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competențelor lor fiscale, în special cu scopul de a elimina dubla impunere (Hotărârea DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punctele 46 și 47, Hotărârea Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 64, precum și Hotărârea Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 40).

69 Cu toate acestea, în împrejurări precum cele din cauza principală, această justificare nu este dovedită.

70 O justificare privind necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi admisă, așadar, în special atunci când regimul fiscal în cauză urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punctul 42, Hotărârea Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 54, și Hotărârea Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, punctul 66).

71 Or, în speță, astfel cum s-a arătat deja la punctul 64 din prezenta hotărâre, problema repartizării competenței de impozitare între Republica Austria și Regatul Belgiei, pe de o parte, precum și Republica Federală Germania, pe de altă parte, a fost rezolvată în convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate cu aceste două state membre, care, în conformitate cu modelul de convenție OCDE, instituie dreptul exclusiv al fiecăruia dintre statele contractante de a-i impozita pe beneficiarii donațiilor care au reședința pe teritoriul său. Cu alte cuvinte, întrucât Republica Austria a renunțat, în aceste convenții, la exercitarea competenței sale fiscale asupra donațiilor către persoane care au reședința în aceste două state membre, ea nu poate invoca repartizarea echilibrată a competenței de impozitare în scopul de a supune fundațiile care fac o donație către aceste persoane unui impozit specific, pentru motivul că persoanele respective nu sunt supuse autorității sale fiscale. Statul membru menționat a acceptat, așadar, în mod liber, repartizarea competenței de impozitare astfel cum rezultă din înseși prevederile convențiilor pentru evitarea dublei impuneri pe care le-a încheiat cu Regatul Belgiei și, respectiv, cu Republica Federală Germania.

72 Într-o situație cum este cea din litigiul principal, o sarcină fiscală se impozitează la nivelul fundației private fără posibilitatea de deducere sau de rambursare în temeiul unei donații făcute dacă, în conformitate cu o convenție pentru evitarea dublei impuneri, beneficiarul acesteia nu datorează impozitul austriac pe venituri din capital. Guvernul austriac susține că efectele restrictive ale articolului 13 alineatul 3 ultima teză din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, pot fi justificate prin faptul că acesta urmărește să asigure impozitarea unică a anumitor venituri din capital și din participații încasate de o fundație privată în Austria.

73 În această privință, trebuie să se arate că, în mai multe cauze referitoare la situații în care un stat membru încerca să compenseze imposibilitatea de a obliga fiscal un contribuabil prin supunerea la impozitare a unui alt contribuabil, în special cauzele în care s-au pronunțat Hotărârile Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) și Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), Curtea a examinat motivele invocate pentru a justifica restricția operată prin reglementarea națională în cauză, în special argumentul potrivit căruia reglementarea respectivă contribuia la garantarea impozitării unice a anumitor venituri în statul membru. În niciuna dintre aceste cauze însă, Curtea nu a recunoscut un principiu al unicității impozitării ca justificare distinctă.

74 Pe de altă parte, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), cu privire la un tratament fiscal în materie de impozit pe profit și de luare în considerare a pierderilor, Curtea a considerat, la punctul 51 din această hotărâre, că împrejurarea că un stat membru, într-o convenție pentru evitarea dublei impuneri, a convenit cu un alt stat membru ca profitul înregistrat la un sediu permanent situat în acest alt stat membru să fie impozabil numai în acest din urmă stat membru și ca, în consecință, primul stat membru să nu își poată exercita

competența de impozitare asupra profitului înregistrat la sediul permanent menționat nu poate justifica în mod sistematic orice refuz de acordare a unui avantaj societății stabilite pe teritoriul acestui din urmă stat membru căreia îi aparține sediul permanent menționat.

75 Prin urmare, un astfel de refuz ar însemna să se justifice un tratament diferit doar pentru motivul că o societate situată într-un stat membru a desfășurat o activitate economică transnațională care nu este de natură să genereze venituri fiscale în beneficiul acestui stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punctul 52 și jurisprudența citată).

76 În același mod, Curtea a decis că existența unui avantaj rezultat din fiscalitatea redusă la care este supusă o filială stabilită în alt stat membru decât cel în care a fost constituită societatea-mamă nu îi permite, ca atare, acestui stat membru să compenseze acest avantaj printr-un tratament fiscal mai puțin favorabil al societății-mamă. Necesitatea de a preveni reducerea încasărilor fiscale nu figurează de altfel nici printre obiectivele prevăzute la articolul 46 alineatul (1) CE, nici printre motivele imperative de interes general care pot justifica o restricție privind o libertate instituită de tratat (a se vedea în acest sens Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 49).

77 Astfel de considerații sunt pertinente și în cauza principală în ceea ce privește tratamentul fiscal diferențiat al fundațiilor după cum donațiile efectuate au generat sau nu au generat o impozitare a beneficiarilor lor în Austria.

78 În orice caz, trebuie să se constate, în ceea ce privește donațiile către beneficiari străini, menționate la articolul 13 alineatul (3) ultima teză din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, că impozitul intermediar perceput de la fundația privată națională nu garantează impozitarea unică a veniturilor menționate în prima teză a acestei dispoziții.

79 Astfel, după cum s-a arătat la punctul 28 din prezenta hotărâre, din decizia de trimitere reiese că sarcina fiscală care revine fundației private nu este definitivă. Potrivit instanței de trimitere, sistemul de impozitare intermediară în discuție în litigiul principal care se aplică la nivelul fundației nu face decât să atenueze problema creată de convenția pentru evitarea dublei impuneri la nivelul beneficiarului, fără a o elimina în totalitate, întrucât fundația privată nu este impozitată în mod definitiv, ci acesteia i se aplică doar o prelevare care va face obiectul unui credit fiscal în temeiul articolului 24 alineatul 5 din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, cel târziu cu ocazia dizolvării fundației.

80 În al doilea rând, diferența de tratament în discuție în litigiul principal nu poate fi justificată nici prin necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal național.

81 Astfel, pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare să poată fi reținut, Curtea solicită totuși să se demonstreze existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punctele 43 și 44, Hotărârea Comisia/Germania, C-211/13, EU:C:2014:2148, punctul 55, precum și Hotărârea Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 47).

82 O astfel de legătură directă lipsește în speță din mai multe motive.

83 Mai întâi, această legătură directă nu există atunci când este vorba printre altele despre impozitări distincte sau despre tratamentul fiscal al unor contribuabili diferiți (a se vedea în acest sens Hotărârea DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punctul 47, precum și Hotărârea Grünewald, EU:C:2015:109, punctul 49). Aceasta este situația în speță întrucât deducerea

sumelor care corespund donațiilor efectuate de fundația privată obligată la plata impozitului intermediar și impozitarea acestora în sarcina beneficiarului lor privesc în mod necesar contribuabili diferiți.

84 În plus, astfel cum a arătat Comisia, în condițiile în care avantajul fiscal al beneficiarului care are reședința în alt stat membru constă într-o scutire durabilă de impozitul austriac pe venituri din capital, într-o măsură care variază în plus în funcție de fiecare convenție pentru evitarea dublei impuneri, fundația privată suferă numai un dezavantaj fiscal temporar din cauza impozitului intermediar.

85 În lumina tuturor considerațiilor de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații fiscale a unui stat membru, cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în cadrul impozitării intermediare care se aplică veniturilor din capital și veniturilor rezultate din cesiunea participațiilor încasate de o fundație privată rezidentă, aceasta din urmă are dreptul de a deduce din baza sa de impozitare corespunzătoare unui anumit an fiscal numai donațiile efectuate în cadrul aceluiași an fiscal și care au făcut obiectul unei impozitări în sarcina beneficiarilor acestor donații în statul membru de impozitare al fundației, în timp ce o astfel de deducere este exclusă de respectiva legislație fiscală națională dacă beneficiarul are reședința în alt stat membru și este, în statul membru de impozitare a fundației, scutit de impozitul care se aplică în principiu donațiilor în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

86 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații fiscale a unui stat membru, cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în cadrul impozitării intermediare care se aplică veniturilor din capital și veniturilor rezultate din cesiunea participațiilor încasate de o fundație privată rezidentă, aceasta din urmă are dreptul de a deduce din baza sa de impozitare corespunzătoare unui anumit an fiscal numai donațiile efectuate în cadrul aceluiași an fiscal și care au făcut obiectul unei impozitări în sarcina beneficiarilor acestor donații în statul membru de impozitare al fundației, în timp ce o astfel de deducere este exclusă de respectiva legislație fiscală națională dacă beneficiarul are reședința în alt stat membru și este, în statul membru de impozitare al fundației, scutit de impozitul care se aplică în principiu donațiilor în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri.

Semnături