Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prezentate la 13 martie 2025 [1]

Cauza C-142/24

Familienstiftung
împotriva
Finanzamt Köln-West

[cerere de decizie preliminară formulată de Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania)]

„Procedură preliminară – Articolul 40 din Acordul privind Spațiul Economic European – Articolul 63 din Tratatul FUE – Libera circulație a capitalurilor – Impozitul pe succesiuni și donații – Impozitarea transferului de patrimoniu *inter vivos* cu titlu gratuit pentru înființarea unei fundații familiale – Fundație familială cu sediul în Liechtenstein – Cota de impozitare a impozitului pe donații în Germania – Tratament fiscal defavorabil pentru fundația familială nerezidentă – Justificare – Motive imperative de interes general – Coerența regimului fiscal – Impozitul substitutiv pe succesiuni – Proporționalitate”

1. Dreptul german permite înființarea de fundații familiale în interesul uneia sau al mai multor familii. În cazul în care fondatorul este rezident în Germania, transferul de patrimoniu pentru constituirea unei astfel de fundații în temeiul unui act *inter vivos* este supus impozitului pe donații, atât în cazul în care fundația este înființată în Germania, cât și atunci când aceasta este înființată într-o altă țară.

2. Fundația familială înființată în străinătate de către un rezident în Germania primește un tratament fiscal mai defavorabil decât cea înființată în Germania. Potrivit autorităților germane, această diferență se întemeiază pe faptul că fundațiile familiale din acest stat membru sunt supuse, la fiecare 30 de ani, plății unui „impozit substitutiv pe succesiuni”, lucru care nu se întâmplă în cazul fundațiilor familiale înființate în străinătate.

3. Instanța de trimitere este chemată să soluționeze un litigiu între o fundație familială înființată în Liechtenstein de către o persoană rezidentă în Germania și autoritățile fiscale germane. Pentru a se pronunța, această instanță dorește să se stabilească dacă legislația fiscală a acestui stat membru, în ceea ce privește impozitul pe donații, respectă libera circulație a capitalurilor, recunoscută de articolul 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 [2].

[1] Limba originală: spaniola.

[2] JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4 (denumit în continuare „Acordul privind SEE”). La acest acord este parte, printre altele, Principatul Liechtenstein, de la 1 mai 1995 [Decizia nr. 1/95 a Consiliului SEE privind intrarea în vigoare a Acordului privind Spațiul Economic European pentru Principatul Liechtenstein (JO 1995, L 86, p. 58, Ediție specială, 11/vol. 54, p. 247)].

I. Cadrul juridic

A. Dreptul internațional. Acordul privind SEE

4. Articolul 40 prevede:

„În cadrul dispozițiilor prezentului acord, nu există restricții între părțile contractante cu privire la circulația capitalului aparținând persoanelor rezidente în statele membre ale CE [Comunitățile Europene] sau în statele AELS [Asociația Europeană a Liberului Schimb (AELS)] sau discriminări pe bază de cetățenie sau pe baza locului de reședință al părților sau a locului unde este investit acest capital. Anexa XII conține dispozițiile necesare pentru punerea în aplicare a prezentului articol."

5. Anexa XII, intitulată „Libera circulație a capitalului", face referire la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [3].

B. Dreptul Uniunii. Directiva 88/361

6. Potrivit articolului 1:

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor de mai jos, statele membre elimină restricțiile privind mișcările de capital care se realizează între rezidenții statelor membre. Pentru a facilita aplicarea prezentei directive, mișcările de capital se clasifică în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I.

[…]"

7. Anexa I cuprinde nomenclatorul mișcărilor de capital menționate la articolul 1. Titlul XI, referitor la „Circulația capitalului cu caracter personal", cuprinde, la litera B, „Cadouri și donații".

C. Dreptul german. ErbStG [4]

8. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Legea privind impozitul pe succesiuni și donații) (denumită în continuare „ErbStG") prevede la articolul 1 („Operațiuni supuse obligației fiscale") alineatul (1) punctul 2 că sunt supuse impozitului donațiile *inter vivos*.

9. Intră de asemenea sub incidența ErbStG, în temeiul articolului 1 alineatul (1) punctul 4 din aceasta, la intervale de 30 de ani, patrimoniul unei fundații, cu condiția ca aceasta să fie înființată în principal în interesul unei familii sau al anumitor familii.

10. Potrivit articolului 2 („Obligații fiscale personale"), obligația fiscală ia naștere:

– pentru toate bunurile care fac obiectul transferului, în situațiile menționate la articolul 1 alineatul (1) punctele 1-3, în cazul în care donatorul are statutul de resortisant (*Inländer*) la

[3] JO 1988, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10.

[4] Astfel cum a fost modificată prin Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Legea de transpunere a Directivei privind recuperarea creanțelor și de modificare a unor prevederi fiscale) din 7 decembrie 2011 (BeitrRLUmsG) (BGBl 2011 I, p. 2592).

momentul realizării donației. Sunt considerate ca atare, printre altele, persoanele fizice care își au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național;

– în situațiile menționate la articolul 1 alineatul (1) punctul 4, în cazul în care fundația își are conducerea sau sediul pe teritoriul național.

11. Potrivit articolului 7 („Donații *inter vivos*”) alineatul (1) punctul 8, transferul de bunuri cu ocazia unui act de fundație *inter vivos* este considerat donație *inter vivos*.

12. În conformitate cu articolul 9 („Exigibilitatea impozitului”) alineatul (1) punctul 4, în cazurile prevăzute la articolul 1 alineatul (1) punctul 4 impozitul este exigibil la intervale de 30 de ani de la data primului transfer de patrimoniu către fundație.

13. Articolul 15 („Clase de impozitare”) alineatul (1) precizează criteriile de stabilire, în funcție de legătura personală dintre beneficiar și defunct sau donator, a următoarelor clase de impozitare:

– clasa de impozitare I: include soțul și partenerul înregistrat, copiii și copiii soțului, descendenții copiilor și descendenții copiilor soțului, și ascendenții în cazul transferurilor pentru cauză de moarte;

– clasa de impozitare II: include ascendenții, cu condiția ca aceștia să nu facă parte din clasa de impozitare I, frații și surorile, descendenții de gradul I ai fraților și surorilor, soțul unuia dintre părinți, ginerii și nurorile, socrii, soțul divorțat și partenerul înregistrat în cadrul unui parteneriat civil dizolvat;

– clasa de impozitare III: include toți ceilalți beneficiari și donațiile cu destinație specială.

14. Articolul 15 alineatul (2) prevede că, în cazul fundațiilor menționate la articolul 7 alineatul (1) punctul 8, impozitarea se bazează pe legătura de rudenie cu defunctul sau donatorul a celei mai îndepărtate persoane îndreptățite potrivit actului constitutiv al fundației, cu condiția ca fundația să fi fost înființată pe teritoriul național în principal în interesul unei familii sau al anumitor familii.

15. Articolul 16 („Reduceri”) alineatul (1) reglementează scutirile minime care sunt deductibile din baza de impozitare în cazul impunerii personale, atunci când transferul se realizează în favoarea:

1. soțului și partenerului înregistrat, în cuantum de 500 000 de euro;

2. copiilor incluși în clasa de impozitare I punctul 2 și copiilor copiilor decedați incluși în clasa de impozitare I punctul 2, în cuantum de 400 000 de euro;

3. copiilor copiilor incluși în clasa de impozitare I punctul 2, în cuantum de 200 000 de euro;

4. celorlalte persoane incluse în clasa de impozitare I, în cuantum de 100 000 de euro;

5. persoanelor din clasa de impozitare II, în cuantum de 20 000 de euro;

[…]

7. celorlalte persoane incluse în clasa de impozitare III, în cuantum de 20 000 de euro.

16. Articolul 19 („Cote de impozitare”) reglementează cotele de impozitare în funcție de clasele de impozitare și de valoarea transferului supus impozitării. Pentru clasa de impozitare I, cotele de impozitare sunt cuprinse între 7 % și 30 %, pentru clasa de impozitare II, între 15 % și 43 %, iar pentru clasa de impozitare III, între 30 % și 50 %.

II. Situația de fapt, litigiul și întrebarea preliminară

17. În anul 2014, doamna Y (denumită în continuare „fondatoarea”), rezidentă în Germania, a înființat o fundație familială în Liechtenstein, în conformitate cu legislația acestei din urmă țări.

18. Potrivit statutului fundației, obiectul acesteia constă în promovarea și sprijinirea copiilor comuni ai fondatoarei și ai soțului său decedat. Beneficiarii fundației sunt fondatoarea, copiii comuni menționați anterior și copiii acestora.

19. Cu ocazia constituirii fundației, fondatoarea a dotat-o cu un patrimoniu asupra căruia fundația a dobândit capacitatea totală și necondiționată de a dispune în mod liber. Fondatoarea a pierdut dreptul de a dispune de patrimoniul menționat, fără a avea posibilitatea de a solicita înapoierea în tot sau în parte a activelor.

20. La 16 aprilie 2015, fundația a comunicat operațiunea către Finanzamt Köln-West (Administrația fiscală din Köln-Vest, Germania, denumită în continuare „administrația fiscală”) și a depus o declarație fiscală pentru impozitul pe donații.

21. Întrucât fusese înființată în principal în interesul familiei fondatoarei, fundația a susținut că, în scopul stabilirii impozitului pe donații, trebuia să se țină seama de legătura de rudenie cu fondatoarea a celui mai îndepărtat beneficiar, potrivit statutului. Conform acestui criteriu, trebuiau aplicate scutirile din baza de impozitare și cota de impozitare aferentă rudelor incluse în clasa de impozitare I (așa-numitul „privilegiu al claselor de impozitare”).

22. La 22 noiembrie 2018, administrația fiscală a respins această abordare. Administrația fiscală a susținut că:

– în cazul fundațiilor familiale, privilegiul claselor de impozitare este supus condiției ca fundația să fie înființată în Germania. În caz contrar, legislația impune aplicarea criteriilor aferente clasei de impozitare III, și anume o reducere mai mică a bazei de impozitare și o cotă de impozitare mai ridicată;

– diferența de tratament este justificată de necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal german. Privilegiul claselor de impozitare, acordat în cazul înființării unei fundații familiale rezidente, se datorează faptului că aceste fundații sunt supuse, la fiecare 30 de ani, impozitului substitutiv pe succesiuni. O fundație familială cu sediul în străinătate nu este supusă acestui din urmă impozit.

23. La 19 decembrie 2018, fundația a formulat o contestație la administrația fiscală, care a respins-o la 6 ianuarie 2021.

24. La 5 februarie 2021, fundația a introdus o acțiune la Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), solicitând să i se aplice privilegiul clasei de impozitare I chiar și în situația în care fundația fusese înființată în străinătate. Potrivit fundației, în caz contrar ar fi încălcată în mod neîntemeiat libera circulație a capitalurilor.

25. În acest context, Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) sesizează Curtea cu următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 40 din Acordul privind SEE […] 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 fundație 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 constitutiv, ceea ce determină aplicarea, în cazul fundațiilor familiale rezidente, a claselor de impozitare I sau II, care sunt mai favorabile?”

III. Procedura în fața Curții

26. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la Curte la 23 februarie 2024.

27. Au prezentat observații scrise fundația reclamantă, guvernul german și Comisia Europeană.

28. Curtea nu a considerat necesară desfășurarea unei ședințe.

IV. Apreciere

29. În analiza noastră vom urma metoda cu care Curtea abordează în mod repetat analiza trimiterilor preliminare în cauze similare cu aceasta. Modul de analiză al Curții, în faze sau etape, vizează să identifice, într-o primă etapă, libertatea aplicabilă și eventuala restrângere a acesteia. Într-o a doua etapă, Curtea compară situațiile în litigiu pentru a determina dacă acestea au făcut obiectul unui tratament diferit, ceea ce necesită un studiu detaliat al dispozițiilor interne care îl reglementează. În cele din urmă, Curtea examinează posibilele justificări, întemeiate pe motive imperative de interes general, precum și proporționalitatea măsurii naționale care restrânge libertatea în cauză.

A. Libertatea aplicabilă

30. Instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă dispozițiile germane în cauză sunt compatibile cu articolul 40 din Acordul privind SEE, referitor la libera circulație a capitalurilor. În schimb, guvernul german susține că analiza ar trebui să se facă în lumina libertății de stabilire.

31. În opinia guvernului german:

– spre deosebire de o donație clasică, în cazul transferului de patrimoniu în scopul constituirii unei fundații familiale, ceea ce se situează în prim plan nu este transferul de patrimoniu ca atare, ci constituirea fundației;

– libertatea de stabilire, prevăzută la articolul 31 din Acordul privind SEE, garantează accesul la activitățile economice în calitate de lucrători care desfășoară o activitate independentă și desfășurarea acestora, precum și înființarea și administrarea de societăți comerciale în Liechtenstein. Noțiunea de stabilire, în sensul articolului menționat, precum și în sensul articolului 49 TFUE, trebuie interpretată în sens larg. Prin urmare, înființarea unei fundații poate intra de asemenea în domeniul de aplicare al libertății de stabilire;

– în cazul unei fundații familiale, patrimoniul familial atribuit fundației devine independent din punct de vedere juridic, acesta având drept scop obținerea de venituri în beneficiul membrilor familiei. Prin urmare, înființarea unei fundații familiale nu poate fi considerată un simplu transfer de capitaluri, ci mai degrabă o „întreprindere familială”. Operațiunea trebuie, așadar, înțeleasă ca intrând în domeniul de aplicare al libertății de stabilire (articolul 31 din Acordul privind SEE), iar nu în cel al liberei circulații a capitalurilor.

32. Cu toate acestea, guvernul german afirmă că, în pofida îndoielilor pe care le are, „va porni de la premisa că libera circulație a capitalurilor este aplicabilă în speță” și că considerațiile sale ulterioare pot, în orice caz, să fie transpuse în cazul libertății de stabilire [5].

33. Curtea a declarat, în mai multe rânduri, că „[…] pentru a stabili dacă o reglementare națională intră sub incidența normelor referitoare la libertatea de stabilire sau a acelor referitoare la libera circulație a capitalurilor, este necesar să fie luat în considerare obiectul legislației în cauză” [6].

34. Or, litigiul care se află la originea trimiterii preliminare vizează legislația germană care reglementează impozitul pe succesiuni și donații. Această reglementare califică drept donație transferul unui patrimoniu în scopul înființării unei fundații familiale [articolul 7 alineatul (1) punctul 8 din ErbStG].

35. Impozitul pe donații este datorat tocmai pentru transferul unui patrimoniu *inter vivos* cu titlu gratuit, fie către un donatar, fie, precum în speță, către o fundație familială. Faptul că în urma unui astfel de transfer ia naștere o „întreprindere familială” cu personalitate juridică este o consecință derivată, ulterioară, care va avea propriile sale consecințe fiscale.

36. În lumina liberei circulații a capitalurilor, nu are importanță dacă se face trimitere la articolul 40 din Acordul privind SEE sau la articolul 63 din Tratatul FUE, întrucât ambele protejează aceeași libertate. Potrivit Curții:

– „[…] în cazul în care unele restricții privind libera circulație a capitalului între resortisanții statelor semnatare ale Acordului privind SEE trebuie apreciate din perspectiva articolului 40 din acordul respectiv și a anexei XII la acesta, stipulațiile în cauză prezintă aceeași valoare juridică precum dispozițiile identice în esență ale articolului 56 CE” [7].

[5] Punctul 46 din observațiile scrise ale guvernului german.

[6] Hotărârea din 19 iulie 2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485), punctul 17.

[7] Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos (C-521/07, EU:C:2009:360), punctul 33.

– „[Articolul 63 alineatul (1) TFUE] interzice orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țări terțe. Cu toate că Tratatul [FUE] nu definește noțiunea de circulație a capitalurilor, […] este cert faptul că Directiva 88/361, împreună cu nomenclatorul acesteia, are o valoare indicativă pentru definirea acestei noțiuni […]. Or, cadourile și donațiile sunt menționate în titlul XI, denumit «Circulația capitalurilor cu caracter personal», din anexa I la Directiva 88/361”[8].

– „La fel ca impozitul care se aplică asupra moștenirilor, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată și care fac parte de asemenea din aceeași rubrică a anexei I menționate […], tratamentul fiscal al donațiilor, indiferent dacă privesc sume de bani, bunuri imobile sau bunuri mobile, intră, așadar, 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”[9].

37. Aceste elemente ne determină să împărtășim poziția instanței de trimitere și să considerăm că întrebarea preliminară trebuie analizată în lumina liberei circulații a capitalurilor.

B. Existența unei restricții

38. Articolul 15 alineatul (2) din ErbStG prevede că, în cazul transferului unui patrimoniu în scopul înființării unei fundații familiale rezidente, clasa de impozitare se stabilește pe baza apropierii legăturii de rudenie (clasele I și II).

39. Fundațiile familiale înființate în străinătate intră însă sub incidența clasei de impozitare III, ceea ce înseamnă că li se aplică reduceri mai mici ale bazei de impozitare, iar cotele de impozitare sunt mai ridicate.

40. În ceea ce privește impozitul pe succesiuni, care, la fel ca impozitul pe donații[10], grevează transferurile de bunuri cu titlu gratuit, Curtea a statuat deja că o reglementare a unui stat membru similară cu cea în discuție în prezenta cauză constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor[11].

41. Guvernul german recunoaște că legislația sa fiscală conține, din această perspectivă, o restricție privind libera circulație a capitalurilor. Acest guvern își dezvoltă raționamentul în patru etape[12]:

– articolul 40 din Acordul privind SEE interzice, în general, restricțiile cu privire la circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe;

– articolul 15 alineatul (2) punctul 1 din ErbStG supune înființarea unei fundații familiale germane unei sarcini fiscale reduse, de la care sunt excluse fundațiile înființate în străinătate. Considerată în mod izolat, constituirea acestor din urmă entități este supusă unei sarcini fiscale mai mari.

8 Hotărârea din 16 iunie 2011, Comisia/Austria (C-10/10, EU:C:2011:399), punctul 24.

9 Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), punctul 20.

10 Curtea apreciază această asociere în Hotărârea din 22 aprilie 2020, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), punctul 20.

11 Hotărârea din 30 iunie 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), punctul 19.

12 Punctele 47-50 din observațiile sale scrise.

– în speță, această dispoziție din ErbStG supune înființarea unei fundații familiale cu sediul în Liechtenstein (ai cărei beneficiari sunt în mod exclusiv descendenții în linie directă) unor taxe mai mari decât cele care ar fi aplicate în cazul în care donația ar fi fost făcută, în aceleași condiții, unei fundații cu sediul sau conducerea în Germania;

– diminuarea valorii donației, ca urmare a aplicării reglementării germane, implică o restricție privind circulația capitalurilor.

42. Având în vedere această recunoaștere explicită a guvernului german, care coincide cu cea a Comisiei și cu cea a fundației reclamante, considerăm că nu este necesară nicio altă observație.

43. Prin urmare, se poate aprecia că reglementarea germană face ca sarcina fiscală a impozitului pe donații să depindă de locul în care fundația familială își are conducerea sau sediul. Consecința acestui fapt este că donația realizată în scopul înființării unei fundații familiale cu sediul în Germania este supusă unui impozit pe donații mai mic decât cel aplicat pentru înființarea unei fundații familiale cu sediul în Liechtenstein, cu consecința diminuării valorii donației în acest din urmă caz.

44. În acest context, este necesar să se stabilească dacă restricția privind libera circulație a capitalurilor astfel declarată poate fi justificată în lumina articolului 40 din Acordul privind SEE (echivalent, *mutatis mutandis*, cu articolul 63 TFUE).

C. Justificarea restricției

45. În conformitate cu metoda menționată anterior, este necesar să se examineze, în primul rând, caracterul comparabil al situațiilor în discuție în litigiul principal și, dacă este cazul, posibilitatea de a justifica tratamentul diferențiat al acestor situații printr-un motiv imperativ de interes general [13].

46. Astfel, „pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție […] 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” [14].

1. Caracterul comparabil al situațiilor

47. Nu se contestă faptul că înființarea unei fundații familiale germane este supusă impozitului pe donații, la fel ca înființarea unei fundații familiale nerezidente de către un rezident german. În acest din urmă caz, perceperea impozitului pe donații are loc ca urmare a corelării mai multor dispoziții din ErbStG:

– potrivit articolului 1 alineatul (1) punctul 2 și, respectiv, articolului 7 alineatul (1) punctul 8: i) donațiile *inter vivos* sunt supuse impozitului; și ii) transferul unui patrimoniu în scopul înființării unei fundații *inter vivos* este considerat drept donație *inter vivos* [15];

[13] Hotărârea din 12 octombrie 2023, BA (Succesiuni – Politica Uniunii în materie de locuințe sociale) (C-670/21, EU:C:2023:763), punctul 56.

[14] Hotărârea din 17 septembrie 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612), punctul 58.

[15] Decizia de trimitere, punctul 38.

– în pofida faptului că, în temeiul articolului 2 alineatul (1) punctul 1 din ErbStG, fundația familială nerezidentă nu întrunește cerințele legale pentru a genera obligația fiscală personală, o astfel de obligație fiscală se naște și în cazul în care, la momentul realizării donației, donatorul este un resortisant;

– articolul 2 alineatul (1) punctul 1 teza a doua litera (a) din ErbStG consideră drept resortisanți, printre altele, persoanele fizice care își au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național. Întrucât fondatoarea (donatoarea) era domiciliată în Germania la momentul donației, obligația fiscală personală există [16].

48. Nu se contestă nici faptul că, în urma aplicării acestor dispoziții, sarcina fiscală care grevează înființarea – de către un rezident german – a unei fundații cu sediul în străinătate este mai mare decât cea care grevează înființarea unei fundații cu sediul în Germania.

49. Prin urmare, unul și același fapt (transferul de patrimoniu de către o persoană rezidentă în Germania în scopul înființării unei fundații, fie ea germană sau nerezidentă) dă naștere, în ambele cazuri, obligației fiscale de plată a impozitului pe donații german. În principiu, situațiile prezintă, așadar, un caracter comparabil.

50. Cu toate acestea, guvernul german afirmă că situația unei fundații familiale rezidente nu este comparabilă în mod obiectiv cu cea a unei fundații familiale nerezidente. Din punctul său de vedere, legiuitorul german putea stabili un privilegiu fiscal pentru fundațiile familiale rezidente pentru a compensa dezavantajul impozitului substitutiv pe succesiuni, aplicabil periodic numai în cazul fundațiilor familiale rezidente.

51. Nu împărtășim acest punct de vedere, care ar elimina posibilitatea examinării aspectului dacă o diferență de tratament implică încălcarea unei libertăți fundamentale: acceptarea tezei guvernului german ar conduce la concluzia că diferența de tratament ar constitui în sine un element esențial al caracterului necomparabil al situațiilor. Un raționament similar al aceluiași guvern a fost deja respins de Curte atunci când s-a pronunțat asupra unui alt litigiu privind aplicarea ErbStG [17].

52. Pentru a stabili dacă situațiile în litigiu sunt comparabile, trebuie să se țină seama de faptul generator al obligației fiscale principale, indiferent de locul de reședință al fiecăreia dintre persoanele impozabile.

53. În speță, faptul generator (transferul de bunuri în scopul înființării unei fundații familiale de către o persoană rezidentă în Germania) este supus impozitului pe donații în temeiul ErbStG, indiferent dacă fundația familială este înființată în Germania sau în Liechtenstein. Faptul generator, subliniem din nou, este același în ambele cazuri.

54. Alte elemente ale impozitului, destinate stabilirii în special a creanței fiscale (precum reducerile bazei de impozitare sau cota de impozitare) nu sunt esențiale pentru nașterea raportului juridic fiscal. Acestea contribuie doar la ajustarea întinderii obligației fiscale.

[16] Decizia de trimitere, punctul 41.

[17] Hotărârea din 12 octombrie 2023, BA (Succesiuni – Politica Uniunii în materie de locuințe sociale) (C-670/21, EU:C:2023:763), punctul 64: „[…] fără a aduce atingere examinării caracterului eventual justificat al reglementării în discuție în litigiul principal în temeiul unui motiv imperativ de interes general, a admite că situațiile nu ar fi comparabile prin simplul fapt că bunul imobil în cauză este situat într-un alt stat terț decât un stat parte la Acordul privind SEE, în timp ce articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice tocmai restricțiile privind circulația transfrontalieră a capitalurilor, ar lipsi această dispoziție de conținut”.

55. Instanța de trimitere confirmă că se află în fața unor situații comparabile: „natura impozabilă a transferului de patrimoniu ca urmare a unei operațiuni de înființare a unei fundații în temeiul articolului 7 alineatul (1) punctul 8 din ErbStG vizează atât fundațiile rezidente, cât și înființarea unei fundații în Liechtenstein, precum în speță. Prin urmare, situațiile sunt comparabile în mod obiectiv” [18].

56. În realitate, întrebarea preliminară nu acoperă aprecierea caracterului comparabil al situațiilor, aspect pe care instanța de trimitere îl admite fără nicio rezervă. Singurul aspect cu privire la care instanța de trimitere are îndoieli, și afirmă în mod expres acest lucru, este „dacă există motive imperative de interes general care să justifice restricția privind libera circulație a capitalurilor rezultată din articolul 15 alineatul (2) prima teză din ErbStG” [19].

2. Diferența de tratament între două situații comparabile

57. Stabilirea creanței fiscale în ErbStG se întemeiază pe legătura de rudenie dintre donator și beneficiar. În acest sens, articolul 15 alineatul (1) stabilește trei clase de impozitare. Clasa de impozitare I cuprinde rudele cele mai apropiate (printre care copiii și nepoții), clasa de impozitare II, rudele mai îndepărtate, iar clasa de impozitare III, alte persoane.

58. Clasa de impozitare aplicabilă în cazul înființării de fundații familiale este stabilită de articolul 15 alineatul (2) din ErbStG în funcție de legătura de rudenie dintre donator și beneficiarul cel mai îndepărtat (potrivit actului constitutiv). Această regulă se aplică totuși numai în cazul fundațiilor familiale înființate pe teritoriul german.

59. Diferența de tratament între fundațiile familiale rezidente și cele nerezidente apare, așadar, ca urmare a faptului că reglementarea națională le include în clase de impozitare diferite. În măsura în care este relevant în prezenta cauză, fundației familiale cu sediul în Liechtenstein i se aplică clasa de impozitare III (clasa de impozitare reziduală), în loc de clasa de impozitare I, care i-ar fi corespuns în cazul în care ar fi fost înființată în Germania. Prin urmare, legătura dintre fondatoare și rudele sale devine lipsită de relevanță în această privință.

60. Rezultatul final este acela că fundația familială nerezidentă este supusă plății unei cote de impozitare mai mari ca urmare a doi factori:

– în stabilirea bazei de impozitare se beneficiază doar de scutirile prevăzute pentru persoanele incluse în clasa de impozitare III, semnificativ mai scăzute decât cele ale clasei de impozitare I [20];

– în ceea ce privește cota de impozitare aplicabilă bazei de impozitare menționate, contribuabilii incluși în clasa de impozitare III sunt supuși unor procente mai ridicate decât cei din clasa de impozitare I [21].

[18] Punctul 63 din decizia de trimitere.

[19] Punctul 64 din decizia de trimitere.

[20] Pentru calcularea bazei de impozitare, articolul 10 din ErbStG ia în considerare reducerile (scutirea minimă) prevăzute la articolul 16. În lipsa mai multor detalii, se pare că, în speță, scutirea din baza de impozitare ar fi de 20 000 de euro (clasa de impozitare III), în loc de 200 000 de euro (clasa de impozitare I, pentru nepoți).

[21] Potrivit articolului 19 din ErbStG, cota de impozitare aplicabilă clasei de impozitare III este, pentru o valoare mai mică de 75 000 de euro, 30 %, în loc de 7 %, pentru clasa de impozitare I.

61. Instanța de trimitere confirmă faptul că dreptul național conduce la un tratament diferit, în sensul expus anterior, pentru fundațiile înființate în Germania de către rezidenți germani, în raport cu fundațiile înființate de către aceiași rezidenți germani într-un stat din SEE [22]. Aceasta adaugă că Convenția privind evitarea dublei impuneri între Germania și Liechtenstein [23] nu remediază această situație [24].

3. Coerența fiscală

62. Guvernul german justifică reglementarea în discuție prin necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal național. Acesta se bazează pe faptul că, spre deosebire de fundațiile familiale nerezidente, cele rezidente sunt supuse, la fiecare 30 de ani, unui impozit substitutiv pe succesiuni.

63. Potrivit instanței de trimitere [25], prin reglementarea aplicabilă în speță, legiuitorul german:

– „A pornit de la premisa că avantajele care se acordă prin privilegiul claselor 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 periodice.

– 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” [26].

64. Avantajul fiscal acordat fundațiilor familiale rezidente (privilegiul claselor de impozitare) este, așadar, menit să compenseze dezavantajul fiscal al obligației de plată, la fiecare 30 de ani, a impozitului substitutiv pe succesiuni. Avantajul și dezavantajul vizează obligații fiscale care apar în cadrul familiei și pentru același tip de impozit (în speță impozitul pe donații).

65. Este coerentă extinderea acestei simetrii între avantaj și dezavantaj la fundațiile familiale înființate în străinătate de către rezidenți germani? Având în vedere faptul că acestea din urmă nu intră sub incidența impozitului substitutiv pe succesiuni, este coerentă impozitarea lor, o singură dată (la momentul înființării) cu o sarcină fiscală similară celei pe care fundațiile similare germane nu o pot evita?

66. Am descris deja mecanismul în temeiul căruia legiuitorul german a limitat avantajul fiscal doar la fundațiile înființate în Germania de către resortisanți ai acestui stat membru. În continuare, este necesar să evaluăm acest avantaj în lumina jurisprudenței Curții.

22 Punctele 37-47 din decizia de trimitere.

23 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 (BGBl. 2012 II, p. 1462).

24 Punctele 46 și 47 din decizia de trimitere.

25 Instanța de trimitere analizează detaliat geneza și parcursul parlamentar atât al privilegiului claselor de impozitare [articolul 15 alineatul (2) prima teză din ErbStG], cât și al impozitului substitutiv pe succesiuni [articolul 1 alineatul (1) punctul 4 din aceeași lege], care au fost create concomitent în 1974.

26 Punctul 76 din decizia de trimitere.

67. Potrivit Curții:

– „[…] [n]ecesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate prin tratat” [27].

– „Cu toate acestea, […] pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul respectiv 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” [28].

68. Potrivit instanței de trimitere, este discutabil că obiectivul proclamat de legiuitorul german este „[…] suficient pentru a confirma că există o legătură directă, personală și materială între privilegiul claselor de impozitare și impozitul substitutiv pe succesiuni, legătură impusă de Curte pentru reținerea coerenței” [29]. În opinia instanței de trimitere, un argument împotrivă ar putea fi faptul „că, având în vedere perioada relativ lungă, de 30 de ani, nu este neapărat necesar ca fiecare fundație familială rezidentă să continue să existe toată această perioadă și că patrimoniul inițial se poate modifica în mod neprevăzut în această perioadă” [30].

69. Acest argument (perioada de 30 de ani, stabilită pentru prelevarea periodică a impozitului substitutiv pe succesiuni, precum și posibilele variații ale patrimoniului) se bazează pe una dintre susținerile fundației reclamante, în opinia căreia diferența de tratament nu este justificată.

70. Astfel, fundația reclamantă prezintă o serie de argumente în susținerea tezei sale, pe care ea însăși le rezumă în două puncte: a) neconformitatea reglementării germane cu articolul 40 din Acordul privind SEE și cu articolul 63 TFUE „nu poate fi justificată din motive de coerență a sistemului fiscal” (punctele 6-32 din observațiile sale scrise) și b) „caracterul disproporționat al diferenței de impozitare între fundațiile familiale” (punctele 33-36 din aceleași observații) [31].

71. Vom analiza în mod separat aceste afirmații, punându-le în legătură, acolo unde este necesar, cu îndoielile instanței de trimitere expuse anterior.

72. Fundația reclamantă:

– evidențiază inexistența unei legături directe între avantajul fiscal și dezavantajul în sine și în raport cu sarcina fiscală definitivă;

– subliniază ruptura coerenței fiscale în urma modificării dreptului german privind fundațiile;

– invocă lipsa de coerență între impozitul substitutiv pe succesiuni și privilegiul claselor de impozitare;

– afirmă că nu există compensarea necesară între acordarea unui beneficiu și prelevarea fiscală pentru același contribuabil și în raport cu aceeași categorie de impozite;

[27] Hotărârea din 7 noiembrie 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716), punctul 65.

[28] Hotărârea din 7 noiembrie 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716), punctul 66.

[29] Decizia de trimitere, punctul 77.

[30] Decizia de trimitere, punctul 77 *in fine*.

[31] În realitate, adaugă un al treilea punct (punctele 37 și 38 din observațiile sale scrise), referitor la jurisprudența Curții Asociației Europene a Liberului Schimb (AELS). Conținutul acestuia se rezumă totuși la a sublinia că dispozițiile privind libera circulație a capitalurilor (articolul 40 din Acordul privind SEE), identice în esență cu cele din Tratatul FUE (articolul 63), trebuie interpretate în mod uniform. Această afirmație generală nu are însă nicio incidență asupra soluționării chestiunii specifice în discuție în prezenta cauză.

– se bazează pe „protecția patrimoniului familial drept corolar pentru protecția căsătoriei și a familiei”;

– face referire la „lipsa unei compensări în funcție de stat”;

– invocă „lipsa de coerență în lumina economiei ErbStG”.

73. În analiza pe care o vom face cu privire la aceste susțineri [32] nu vom lua în considerare trimiterile la jurisprudența Bundesverfassungsgericht (Curtea Constituțională Federală, Germania), întrucât în discuție în prezenta cauză este conformitatea ErbStG cu dreptul Uniunii, iar nu cu dreptul național.

74. În ceea ce privește *legătura directă* între avantajul fiscal (privilegiul claselor de impozitare) și dezavantajul fiscal (plata impozitului substitutiv pe succesiuni) [33], răspunsul trebuie să țină seama de obiectivul reglementării și de faptul că ambele au incidență asupra aceluiași contribuabil în raport cu același impozit.

75. În opinia noastră, care coincide cu cea a guvernului german [34] și cu cea a Comisiei [35], aceste condiții există în prezenta cauză: în lumina obiectivului reglementării, care este acela de a echilibra simetric situația unor fundații familiale și a altora din punctul de vedere al sarcinii fiscale, contribuabilul (fundația familială) [36] și impozitul (care grevează donațiile) coincid.

76. Cu toate acestea, este adevărat că, așa cum subliniază instanța de trimitere, perioada dintre avantajul și dezavantajul fiscal este considerabilă: privilegiul claselor de impozitare se aplică la momentul înființării, în timp ce impozitul substitutiv pe succesiuni este exigibil după 30 de ani.

77. Acest decalaj în timp ar putea eventual să rupă legătura directă dintre beneficiul clasei de impozitare și prelevarea impozitului substitutiv pe succesiuni în cazul contribuabililor care nu prezintă caracteristicile unei fundații familiale, care ar fi supuși astfel unei impozitări cu „caracter îndepărtat și aleatoriu” [37]. Dimpotrivă, în cazul fundațiilor familiale create, precum cea din speță, cu vocație de durabilitate pe parcursul mai multor generații [38], suntem de părere că legătura directă continuă să existe prin ajustarea prelevării impozitului substitutiv pe succesiuni în același ritm cu schimbul de generații, la fiecare 30 de ani [39].

[32] În expunerea sa, fundația reclamantă reiterează, probabil inevitabil, pe parcursul mai multor paragrafe argumente pe care le-a prezentat deja în altele.

[33] Punctele 7-9 din observațiile scrise ale fundației reclamante.

[34] Punctele 67-69 din observațiile scrise ale guvernului german.

[35] Punctul 46 din observațiile scrise ale Comisiei.

[36] Așa cum precizează Comisia, cerința existenței unuia și aceluiași contribuabil se atenuează în Hotărârea din 30 iunie 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), punctul 37: „obiectivul urmărit prin articolul 27 din ErbStG este […] de a reduce într-o anumită măsură sarcina fiscală care grevează o succesiune ce cuprinde un patrimoniu transmis între rude apropiate care a dat naștere unei impozitări anterioare, prin evitarea în parte a dublei impuneri în Germania a acestui patrimoniu într-o perioadă scurtă. Din perspectiva acestui obiectiv, există […] o legătură directă între reducerea taxelor asupra succesiunii pe care o prevede articolul respectiv și perceperea anterioară a taxelor asupra succesiunii, dat fiind că acest avantaj fiscal și această prelevare anterioară privesc aceeași taxă, același patrimoniu și pe membrii apropiați ai aceleiași familii”.

[37] Hotărârea din 6 octombrie 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661), punctul 48. În cauza respectivă nu era totuși în discuție legislația specifică în materie de succesiuni sau donații.

[38] Fundațiile familiale cu sediul în Liechtenstein par a fi concepute pe termen lung, dat fiind că unul dintre obiectivele lor este acela de a proteja patrimoniile de-a lungul generațiilor. A se vedea H.S.H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, „Liechtenstein family foundations and financial privacy”, *Trust and Trustees*, vol. 16, nr. 6, Oxford University Press, Oxford, 2010, p. 476-478.

[39] Ținând seama în special de faptul că speranța de viață în Germania este de aproximativ 80 de ani (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

78. Pe de altă parte, în aprecierea existenței unui astfel de raport avantaj/dezavantaj, Curtea a admis deja o anumită flexibilitate în timp, de exemplu în cazul deducerii primelor de asigurare (avantaje) care sunt compensate cu impozitarea (dezavantaj) pensiilor, anuităților sau capitalului datorat de asigurători [40]. În același sens, Curtea a confirmat legătura directă dintre reducerea impozitului pe succesiuni, reglementat de ErbStG, și perceperea anterioară a aceluiași impozit [41].

79. În ceea ce privește *ruptura coerenței fiscale în urma modificării dreptului german privind fundațiile*, fundația reclamantă [42] afirmă că, de la 1 iulie 2023, legislația germană [43] permite înființarea de fundații familiale cu o durată mai mică de 30 de ani. De aici (în cazul acestor fundații, impozitul substitutiv pe succesiuni nu devine exigibil) ea deduce că este eliminată legătura dintre avantajul fiscal și impozitul substitutiv pe succesiuni, a cărui periodicitate este de 30 de ani.

80. Afirmația ar putea eventual să aibă o anumită greutate dacă în speță ar fi vorba despre fundații înființate după 1 iulie 2023, ceea ce nu este cazul: fundația reclamantă a fost înființată în 2014, în favoarea a trei generații de beneficiari. Previziunea obiectivă la momentul constituirii sale a fost, așadar, ca existența sa să se prelungească mai mult de 30 de ani. În plus, trebuie avut în vedere faptul că un litigiu apărut în temeiul legislației în vigoare în anul 2014 nu poate fi soluționat prin aducerea în discuție a modificărilor introduse în 2021 prin Legea privind fundațiile [44].

81. În ceea ce privește *lipsa de coerență dintre impozitul substitutiv pe succesiuni și privilegiul claselor de impozitare*, teza fundației reclamante [45] se bazează pe lucrările parlamentare pe care le citează instanța de trimitere, precum și pe reforma regimului fundațiilor din anul 2021.

82. Or, însăși instanța de trimitere deduce din *iter*-ul parlamentar al reformei ErbStG din 1974 (în cadrul căreia ambele dispoziții, cea privind privilegiul claselor de impozitare și cea privind impozitul substitutiv pe succesiuni au fost „introduse concomitent") că, pentru legiuitorul național, „avantajele care se acordă prin privilegiul claselor de impozitare se compensează cu dezavantajele create de impozitul substitutiv pe succesiuni" [46]. Iar în ceea ce privește impactul reformei legislației privind fundațiile din anul 2021, considerațiile precedente sunt suficiente.

83. Fundația reclamantă susține de asemenea că *nu există compensarea necesară între acordarea unui beneficiu și prelevarea fiscală pentru același contribuabil și în raport cu aceeași categorie de impozite* [47].

84. În măsura în care nu reiterează argumente anterioare [48], această critică a ErbStG se bazează pe faptul că nu există o compensare „exactă" între impozitul pe donații plătit la momentul înființării fundației și impozitul substitutiv pe succesiuni; bazele lor de impozitare respective pot varia de la o dată la alta.

40 Hotărârile din 28 ianuarie 1992, Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35) și Comisia/Belgia (C-300/90, EU:C:1992:37).

41 Hotărârea din 30 iunie 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), punctul 37, reprodus la nota de subsol 36 din prezentele concluzii.

42 Punctele 10 și 11 din observațiile sale scrise.

43 Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes (Legea pentru unificarea dreptului privind fundațiile și de modificare a Legii de prevenire și combatere a bolilor infecțioase la om) din 16 iulie 2021 (BGBl. I, p. 2947).

44 În ipoteza în care, eventual, legislația germană nu ar fi coerentă după modificarea regimului fundațiilor în 2021, acest lucru nu înseamnă că era lipsită de coerență în 2014, anul la care se referă situația de fapt.

45 Punctele 12-14 din observațiile sale scrise.

46 Punctul 76 din decizia de trimitere, reprodus la punctul 63 din prezentele concluzii.

47 Punctele 15-21 din observațiile sale scrise.

48 Este cazul identificării contribuabilului, aspect pe care l-am examinat deja la punctele anterioare.

85. Este adevărat că o egalitate matematică („valoare exactă”) este dificil să existe. Însă, atunci când fundațiile familiale au capacitatea de a desfășura activități comerciale [49] și ajung să fie rentabile, astfel încât generațiile viitoare de beneficiari să se bucure de cel puțin același nivel de patrimoniu [50], legiuitorul poate presupune în mod rezonabil că baza de impozitare a donației inițiale va fi cel puțin egală cu cea care va servi drept referință pentru stabilirea viitorului impozit substitutiv pe succesiuni.

86. În același sens, fundația reclamantă susține că, din punct de vedere economic, impozitul substitutiv pe succesiuni este de fapt o formă specială de *impozit pe avere* și că acesta nu ar greva transferurile de patrimoniu, cum este cazul impozitului pe donații. Prin urmare, ar fi vorba despre categorii fiscale diferite.

87. Clasificarea categoriilor fiscale este o chestiune care ține de fiecare legislație națională. În acest caz, instanța de trimitere nu ezită să clasifice cele două impozite ca fiind categorii omogene. Din descrierea cadrului juridic național rezultă că impozitul substitutiv pe succesiuni operează pe baza ficțiunii juridice conform căreia la fiecare 30 de ani are loc un transfer de patrimoniu între generații.

88. Susținerile fundației reclamante cu privire la *protecția patrimoniului familial drept corolar pentru protecția căsătoriei și a familiei* [51], care se bazează pe deciziile Bundesverfassungsgericht (Curtea Constituțională Federală), subliniază că nu ar fi întrunite condițiile impuse de această instanță pentru respectarea continuității patrimoniului matrimonial și familial. Așa cum am arătat, astfel de afirmații nu au incidență asupra examinării compatibilității reglementării naționale cu dreptul Uniunii.

89. Fundația reclamantă invocă și *lipsa unei compensări în funcție de stat* [52] pentru a sublinia faptul că o astfel de compensare (între privilegiul claselor de impozitare și impozitul substitutiv pe succesiuni) trebuie examinată din perspectiva aceluiași stat, iar nu din cea a unor „considerente transnaționale”. În opinia sa, administrația fiscală germană „transferă indirect” sarcina fiscală către statele străine în care își au sediul fundațiile familiale.

90. Din punctul nostru de vedere însă, nu există nicio evidență că sistemul ErbStG în litigiu ar avea ca rezultat un transfer indirect al sarcinii fiscale către alte state decât Germania.

91. În sfârșit, fundația reclamantă subliniază *lipsa de coerență în lumina economiei ErbStG* [53]. În dezvoltarea acestei susțineri, ea explică faptul că ErbStG pornește de la premisa tratării în mod egal a avantajelor și a sarcinilor fiscale, indiferent de domiciliul fiscal sau de reședința contribuabilului. Prin urmare, acordarea privilegiului fiscal numai fundațiilor familiale germane ar necesita un motiv imperativ, atât din perspectiva dreptului național, cât și din cea a dreptului Uniunii. În opinia sa, un astfel de motiv imperativ nu există, iar pentru a-l identifica nu se poate invoca articolul 65 TFUE.

[49] Guvernul german admite că fundațiile familiale urmăresc să obțină venituri în beneficiul membrilor familiei respective (punctul 45 din observațiile sale scrise). Faptul că beneficiile lor sunt supuse impozitului pe profit ar confirma natura comercială a fundațiilor familiale. A se vedea Meinecke, P., „The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform”, *Trust and Trustees*, vol. 29, nr. 6, Oxford University Press, Oxford, 2023, p. 540-552.

[50] A se vedea Haag, M., și Tischendorf, M., „The German family foundation: concept, legal framework, and taxation”, *Trust and Trustees*, vol. 26, nr. 6, Oxford University Press, Oxford, 2020, p. 534-541.

[51] Punctele 22 și 23 din observațiile sale scrise.

[52] Punctele 24 și 25 din observațiile sale scrise.

[53] Punctele 26-32 din observațiile sale scrise.

92. Formulată astfel, teza este de natură circulară în măsura în care dorește să demonstreze tocmai de ce nu există motivul imperativ de garantare a coerenței sistemului fiscal național în ceea ce privește dispozițiile ErbStG aplicate fundațiilor familiale.

4. Proporționalitate

93. În ceea ce privește caracterul proporțional al restricțiilor privind libera circulație a capitalurilor, Curtea a stabilit că „diferența de tratament trebuie să fie adecvată pentru a garanta îndeplinirea obiectivului invocat și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia”[54].

94. Potrivit fundației reclamante, chiar dacă s-ar admite faptul că restricția privind libertatea de circulație a capitalurilor (ca urmare a diferenței de tratament fiscal între fundații) ar fi justificată, această diferență nu ar fi proporțională.

95. În această privință, fundația reclamantă susține, în mod succesiv, că reglementarea în litigiu nu este adecvată pentru a-și atinge obiectivul[55] și că pot fi adoptate măsuri mai puțin restrictive având aceeași finalitate[56].

96. În ceea ce privește caracterul adecvat al mecanismului adoptat de ErbStG pentru atingerea obiectivelor sale, potrivit fundației reclamante, „există motive pentru a pune la îndoială că diferența de impozitare contribuie la realizarea obiectivului în cauză”. Cu toate acestea, în dezvoltarea acestei teze, fundația reclamantă se limitează la a afirma, fără alte precizări, că „reglementarea națională nu asigură realizarea obiectivului în mod coerent și sistematic”[57], invocând astfel din nou aceeași obiecție care a fost deja examinată.

97. Pentru a susține că coerența sistemului fiscal poate fi asigurată prin dispoziții mai puțin restrictive, fundația reclamantă propune ca alternative: a) extinderea impozitului substitutiv pe succesiuni și a privilegiului claselor de impozitare la fundațiile familiale nerezidente; b) configurarea acestui impozit substitutiv pe succesiuni ca un impozit pe avere și c) modificarea impozitului substitutiv pe succesiuni ca un impozit anual ajustat, cu o impozitare identică pentru fundațiile familiale rezidente și pentru cele nerezidente la momentul înființării lor[58].

98. În opinia noastră, care coincide, din nou, cu cea a Comisiei[59], oricare dintre aceste alternative ar implica acceptarea faptului că fundațiile familiale cu sediul în străinătate sunt supuse dezavantajului fiscal rezultat din impozitul substitutiv pe succesiuni. Or, având în vedere faptul că la momentul înființării unei fundații familiale cu sediul în străinătate (și a transferului patrimoniului în cauză) Germania își pierde competența fiscală în raport cu fundația respectivă, astfel de soluții sunt cu greu realizabile.

99. Alternativele mai puțin restrictive pe care fundația reclamantă le propune se confruntă, așadar, cu același inconvenient: statul german nu are acces la fundațiile familiale cu sediul în străinătate, care se află în afara sferei competențelor sale fiscale.

[54] Hotărârea din 21 decembrie 2016, Masco Denmark și Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984), punctul 33.

[55] Punctul 34 din observațiile sale scrise.

[56] Punctele 35 și 36 din observațiile sale scrise.

[57] Punctul 34 din observațiile sale scrise.

[58] Punctul 36 din observațiile sale scrise.

[59] Punctul 47 din observațiile sale scrise.

V. Concluzie

100. În temeiul considerațiilor prezentate, propunem să se răspundă Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania) după cum urmează:

„Articolul 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune reglementării unui stat membru al Uniunii Europene care, la stabilirea impozitului pe donații aplicabil înființării de către un resortisant al acestui stat membru a unei fundații cu sediul într-un stat aparținând Spațiului Economic European și în scopul menținerii coerenței fiscale a reglementării în cauză, impune condiții fiscale mai puțin favorabile decât în cazul înființării unei fundații pe teritoriul său, ca o compensație simetrică față de neimpozitarea fundației cu sediul în străinătate cu impozitul substitutiv pe succesiuni care grevează, în schimb, fundațiile cu sediul în respectivul stat membru”.