

HOTĂRÂREA CURŢII (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,

pronunțată prezenta

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 Fiscal? Independent?, sec?ia din Viena, denumit? în continuare „UFS”), prin care i s?a refuzat dreptul de a lua în considerare dona?iile c?tre beneficiari care au re?edin?a în alte state membre pentru calcularea impozitului care i s?a aplicat pentru anii fiscali 2001 ?i 2002.

Dreptul austriac

3 Reglementarea austriac? pertinent? în litigiul principal prive?te impozitarea funda?iilor private în cursul anilor 2001 ?i 2002.

Sistemul de impozitare a funda?iilor private anterior anului 2001

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

5 Funda?iile private sunt supuse impozitului pe profit. Cu toate acestea, în temeiul reglement?rii în vigoare pân? la finalul anului 2000, veniturile din capital ?i din participa?ii, în cazul în care erau încasate de o funda?ie de drept privat, erau în general scutite de impozitul pe profit la nivelul funda?iei. Impozitarea avea loc, a?adar, la momentul la care veniturile funda?iei era transferate diferi?ilor beneficiari ca urmare a dona?iilor acordate de funda?ie. În temeiul articolului 27 alineatul 1 punctul 7 din Legea din 1988 privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumit? în continuare „EStG 1988”), aceste dona?ii erau considerate, la beneficiar, venituri din capital supuse impozitului de 25 % pe veniturile din capital.

Sistemul de impozitare a funda?iilor private în cursul anilor 2001-2004

6 Sistemul de impozitare a funda?iilor 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 dispozi?ii noi în Legea din 1988 privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz 1988, denumit? în continuare „KStG 1988”).

7 Potrivit expunerii de motive a Legii privind bugetul pentru anul 2001, aceste dispozi?ii urm?reau în esen?? s? reduc? scutirea global? de impozitul pe profit de care beneficiau anterior funda?iile private ?i s? se încaseze, direct de la funda?iile private, un impozit pe categorii de venituri, în cuantum redus, care viza anumite venituri din capital ?i din participa?ii ale acestor funda?ii. Respectivul impozit direct redus a fost calificat drept „impozitare intermediar?” („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 funda?iile [private] nu intr? sub inciden?a 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. Câ?tigurile de capital na?ionale ?i interna?ionale ob?inute din

– investi?ii ?i din alte crean?e la institu?iile de credit (articolul 93 alineatul 2 punctul 3 din [EStG 1988]),

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

– titluri de crean?? în sensul articolului 93 alineatul 3 punctele 4 ?i 5 din [EStG 1988], în

m?sura în care aceste câ?tiguri de capital fac parte din veniturile din capital în sensul articolului 27 din [EStG 1988];

2. Veniturile realizate din cesiunea participa?iilor în sensul articolului 31 din [EStG 1988], în m?sura în care nu se aplic? prevederile alineatului 4.

Impozitarea (articolul 22 alineatul 3) câ?tigurilor de capital ?i a veniturilor realizate din cesiunea participa?iilor nu se aplic? în cazul în care în perioada de impozitare s?au realizat dona?ii în sensul articolului 27 alineatul 1 punctul 7 din [EStG 1988], din care s?a re?inut impozitul pe câ?tigul de capital, precum ?i în cazul în care acestea nu au f?cut obiectul unei scutiri de la impozitul pe câ?tigul de capital în temeiul unei conven?ii pentru evitarea dublei impunerii.”

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 ridică la 12,5 % pentru veniturile din capital ?i celelalte venituri ale unei funda?ii private care se impoziteaz? 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 câ?tigurile de capital ?i veniturile în sensul articolului 13 alineatele 3 ?i 4 se acord? un credit fiscal prin estimarea bazei de impozitare conform dispozi?iilor de mai jos:

1. Impozitul pe profit se stabile?te ?i se pl?te?te la predarea declara?iei fiscale în temeiul unei estim?ri a bazei de impozitare.
2. Funda?ia privat? realizeaz? dona?ii în sensul articolului 27 alineatul 1 punctul 7 din [EStG 1988] care nu au determinat neaplicarea impozit?rii în temeiul articolului 13 alineatul 3 ultima teză.
3. Valoarea creditului fiscal este de 12,5 % din baza de impozitare a dona?iilor relevant? în scopul re?inerii impozitului pe veniturile din capital.
4. Funda?ia privat? de?ine un cont de ordine ?i eviden?? în care se înregistreaz? în mod continuu impozitul pe profit pl?tit anual, sumele creditate ?i sumele r?mase avute în vedere pentru fiecare credit fiscal.
5. În cazul dizolv?rii funda?iei private, suma avută în vedere drept credit fiscal la momentul dizolv?rii se va credita în totalitate.”

Preciz?rile cu privire la sistemul impozit?rii intermediare în dreptul austriac

11 Expunerea de motive a Legii privind bugetul pentru anul 2001, pe care o citeaz? instan?a de trimitere, indic? referitor la impozitul intermediar:

„[...] începând cu anul 2001[, v]eniturile ob?inute din dobânzile la titlurile de investi?ie ?i de crean?? ar urma s? fie supuse unei categorii de impozitare intermediar? cu o rat? de impozitare deosebit de sc?zut?. Ini?ial, această impozitare va începe odat? cu ob?inerea dobânzilor. În cazul în care (ulterior) funda?ia va efectua dona?ii, normele juridice prev?d un credit fiscal. Prin urmare, având în vedere cuantumul dona?iilor efectuate, nu se produc modific?ri ale sarcinii fiscale totale.

Sistemul este implementat prin modific?ri legislative în dou? domenii. În primul rând, sunt adaptate în mod corespunz?tor dispozi?iile referitoare la scutire existente până în prezent la articolul 13 alineatul 2 din KStG 1988. Impozitarea câ?tigurilor scutite până în prezent se realizeaz? în func?ie

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 înregistrat 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, adică 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, adică 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 reședință în Belgia și a unei alte persoane cu reședință 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 impunerii în vigoare între Republica Austria și statul lor de reședință. Beneficiarul cu reședință 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 reședință 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 „impozității 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 făcute beneficiarilor din Belgia și din Germania în anul 2001 și beneficiarului 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 fost obiectul unei scutiri de impozit 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 reședință 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 făcute către beneficiari străini, fără a aplica această impozitare în cazul donațiilor făcute beneficiarilor 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 impozitari a veniturilor din capital și din cesiunea participațiilor fondurilor. A doua era legată de inexistența, în Austria, a unei impozitari 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 impozitarii intermediare are drept scop să atenueze efectele celei de a doua dintre problemele puse de acest sistem de impozitare, și anume inexistența impozitarii 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 impozitari 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 fondurilor 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 impozitarii intermediare a fondurilor 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 impozitari 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 impozitari 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 impozitari 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 donățiile efectuate în cadrul aceluiași an fiscal și care au făcut obiectul unei impozitari în sarcina beneficiarilor acestor donații în statul membru de impozitare al fundației, în timp ce o astfel de deducere este exclusiv 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.

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, Hot?r?rea Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punctul 20, ?i Hot?r?rea Q, C?133/13, EU:C:2014:2460, punctul 18).

38 Cauza principal? nu se refer? în mod direct la tratamentul fiscal al dona?iilor în sensul unui tratament diferen?iat între dona?iile c?tre beneficiari reziden?i ?i dona?iile c?tre beneficiari care au re?edin?a în alt stat membru. Aceasta prive?te tratamentul fiscal al funda?iilor private rezidente care este diferit dup? cum dona?iile pe care acestea le efectueaz? c?tre beneficiari care au re?edin?a în Austria sau în alt stat membru fac sau nu fac obiectul impozit?rii acestora din urm? în Austria.

39 În cauza principal?, în cursul anilor 2001 ?i 2002, funda?ia privat? a f?cut dona?ii în special în favoarea a doi beneficiari cu re?edin?a în alt stat membru decât Republica Austria. Era vorba despre pl??i f?r? nicio contrapartid? din partea beneficiarilor. Astfel cum sus?ine în mod întemeiat Comisia European?, nu numai aportul la patrimoniul ini?ial al funda?iei f?cut de fondator la momentul cre?rii sale, ci ?i pl??ile ulterioare efectuate din acest patrimoniu în favoarea beneficiarilor intr? sub inciden?a no?iunii „mi?c?ri de capital” în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

40 Rezult? de aici c? o situa?ie cum este cea în discu?ie în litigiul principal, în care o funda?ie privat? cu sediul în Austria face dona?ii în favoarea a doi beneficiari dintre care unul are re?edin?a în Belgia, iar cel?lalt în Germania, constituie, atât pentru anul 2001, cât ?i pentru anul 2002, mi?c?ri interna?ionale de capital protejate de orice restric?ie în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE.

41 Prin urmare, este necesar s? se examineze în primul rând dac?, astfel cum sus?ine funda?ia privat? în procedura principal?, precum ?i Comisia în observa?iile sale scrise depuse la Curte, o reglementare na?ional? precum cea în discu?ie în litigiul principal constituie o restric?ie privind circula?ia capitalurilor.

42 Sistemul instituit de articolul 13 alineatul 3 din KSTG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, implic? o diferen?? de tratament între funda?iile private rezidente în ceea ce prive?te dreptul lor la o reducere imediat? a impozitului intermediar dup? cum beneficiarii dona?iilor pe care le efectueaz? aceste funda?ii în cursul unui anumit an fiscal sunt sau nu sunt supu?i impozitului austriac pe venituri din capital.

43 Dac?, astfel cum subliniaz? guvernul austriac, dona?iile pentru care un astfel de drept la reducere imediat? sau la rambursare imediat? este exclus pot cuprinde ?i dona?ii c?tre beneficiari cu re?edin?a în Austria, întrucât ace?tia sunt scuti?i de impozitul pe venituri din capital, ele cuprind în special dona?iile c?tre beneficiari nereziden?i în m?sura în care, în conformitate cu modelul de conven?ie pentru evitarea dublei impuneri instituit de Organiza?ia pentru Cooperare ?i Dezvoltare Economic? (OCDE), dona?iile sunt considerate venit în sensul articolului 21 alineatul (1) din respectivul model de conven?ie ?i nu sunt impozitate în Austria, fiind supuse competen?ei exclusive de impozitare a statului în care beneficiarul are re?edin?a.

44 Astfel cum sus?ine Comisia, aceste mi?c?ri de capital sunt restric?ionate de norma prev?zut? la articolul 13 alineatul 3 ultima tez? din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, aplicabil? în cauza principal?.

45 Întrucât dona?iile acordate de o funda?ie privat? rezident? unor beneficiari na?ionali dau dreptul la o reducere, chiar la o scutire de impozitul intermediar ca urmare a deductibilit??ii acestui tip de dona?ii din baza de calcul al acestui impozit, funda?ia respectiv? dispune în mod durabil, în condi?ii identice pe de alt? parte, de mijloace financiare mai semnificative, pe care le poate fie utiliza imediat pentru a face dona?ii suplimentare în favoarea unor beneficiari reziden?i, fie utiliza

pentru a obține venituri suplimentare, ceea ce îi va permite ulterior să acorde donații mai mari aceluiași beneficiar.

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 descurajat să facă donații în favoarea acestora din urmă, întrucât, în lipsa posibilității de a beneficia de o reducere sau de o rambursare a impozitului legat 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 diferen?? de tratament în ceea ce prive?te calcularea impozitului intermediar poate genera un dezavantaj în materie de trezorerie pentru funda?ia privat? rezident? care dore?te s? fac? o dona?ie unor beneficiari care au re?edin?a pe teritoriul unui alt stat membru ?i poate constitui astfel o restric?ie privind libert??ile fundamentale dac? funda?ia în cauz? nu suport? un asemenea dezavantaj într-o situa?ie pur na?ional?. Or, funda?ia privat? în discu?ie în litigiul principal a suportat un dezavantaj în materie de trezorerie de acest tip din cauza dona?iilor c?tre beneficiari cu re?edin?a în Belgia ?i în Germania în cursul anilor 2001 ?i 2002, dezavantaj care nu a fost eliminat prin creditul fiscal acceptat de UFS ?i 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 tez? din KStG 1988, astfel cum a fost modificat prin Legea privind bugetul pentru anul 2001, determin?, prin urmare, o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor, care este, în principiu, interzis? de articolul 56 CE.

54 Este îns? necesar s? se examineze dac? o astfel de restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor poate fi justificat? în mod obiectiv în raport cu dispozi?iile tratatului.

55 Trebuie amintit în acest scop c?, potrivit articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE, articolul 56 CE „nu aduce atingere dreptului statelor membre [...] de a aplica dispozi?iile incidente ale legisla?iilor fiscale care stabilesc o distinc?ie între contribuabilii care nu se g?desc în aceea?i situa?ie în ceea ce prive?te re?edin?a lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”.

56 Dispozi?ia men?ionat?, întrucât reprezint? o derogare de la principiul fundamental al liberei circula?ii a capitalurilor, trebuie s? fac? obiectul unei interpret?ri stricte. Prin urmare, aceasta nu poate fi interpretat? în sensul c? orice reglementare fiscal? care prevede o distinc?ie între contribuabili în func?ie de locul în care ace?tia au re?edin?a sau în func?ie de statul în care î?i investesc capitalurile este compatibil? în mod automat cu tratatul (Hot?rârea Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punctul 32, ?i Hot?rârea FIM Santander Top 25 Euro Fi, C?338/11-C?347/11, EU:C:2012:286, punctul 21).

57 Astfel, derogarea prev?zut? la articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE este ea îns??i limitat? de alineatul (3) al aceluia?i articol, care prevede c? dispozi?iile na?ionale men?ionate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie s? constituie un mijloc de discriminare arbitrar? ?i nici o restrângere disimulat? a liberei circula?ii a capitalurilor ?i pl??ilor, astfel cum este aceasta definit? la articolul 56” (Hot?rârea Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punctul 33, ?i Hot?rârea FIM Santander Top 25 Euro Fi, C?338/11-C?347/11, EU:C:2012:286, punctul 22).

58 Prin urmare, diferen?ele de tratament permise potrivit articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE trebuie s? fie distinse de discrimin?rile interzise de alineatul (3) al aceluia?i articol. Or, din jurispruden?a Cur?ii reiese c?, pentru ca o reglementare fiscal? na?ional? precum cea în discu?ie în litigiul principal s? poat? fi considerat? compatibil? cu dispozi?iile tratatului privind libera circula?ie a capitalurilor, este necesar ca diferen?a de tratament s? priveasc? situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau s? fie justificat? de un motiv imperativ de interes general. În plus, pentru a fi justificat?, diferen?a de tratament dintre aceste dou? categorii de dona?ii nu trebuie s? dep??easc? ceea ce este necesar pentru ca obiectivul urm?rit prin reglementarea în cauz? s? fie atins (a se vedea în acest sens Hot?rârea Manninen, C?319/02, EU:C:2004:484, punctul 29, Hot?rârea Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punctul 34, ?i Hot?rârea FIM Santander Top 25 Euro Fi, C?338/11-C?347/11, EU:C:2012:286, punctul 23).

Cu privire la caracterul comparabil al situa?iilor

59 Guvernul austriac sus?ine c? reglementarea în discu?ie în litigiul principal nu constituie o

restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor, întrucât situa?ia unei funda?ii private care face dona?ii c?tre beneficiari care sunt reziden?i ai unui stat membru cu care Republica Austria a încheiat o conven?ie pentru evitarea dublei impuneri dup? modelul Conven?iei OCDE nu ar fi comparabil? din punct de vedere obiectiv cu cea a unei funda?ii private care efectueaz? dona?ii în favoarea unor beneficiari reziden?i.

60 Potrivit acestui guvern, în cazul unor dona?ii c?tre beneficiari nereziden?i, situa?ia unei funda?ii private rezidente care intr?, cu titlu principal, sub inciden?a competen?ei de impozitare a statului austriac ar fi cel mult comparabil? cu situa?ia unei astfel de funda?ii în cazul unor dona?ii c?tre beneficiari reziden?i atunci când respectivul stat membru î?i poate exercita cu titlu principal competen?a de impozitare asupra acestor dona?ii fa?? de beneficiarii nereziden?i.

61 Or, această situa?ie nu s?ar reg?si în general, dat fiind c? din conven?iile pentru evitarea dublei impuneri încheiate dup? modelul OCDE rezult? c? Republica Austria nu dispune de competen?a de impozitare a dona?iilor c?tre beneficiari nereziden?i. În consecin??, în lipsa caracterului comparabil din punct de vedere obiectiv al situa?iilor, în astfel de cazuri nu ar fi aplicabil, la nivelul funda?iei, mecanismul de scutire de impozitul intermediar care se acord? în cazul unor dona?ii c?tre beneficiari reziden?i în scopul de a evita dubla impunere ?i de a asigura o impozitare unic? sistematic? pe teritoriul na?ional.

62 În această privin??, trebuie s? se constate c?, contrar celor sus?inute de guvernul austriac, această diferen?? de tratament nu se explic? printr-o diferen?? obiectiv? de situa?ie în ceea ce prive?te funda?ia.

63 Astfel, dup? cum subliniaz? Comisia, având în vedere articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE, aportul de dona?ii de c?tre funda?ii private austriece c?tre beneficiari reziden?i este o situa?ie comparabil? din punct de vedere obiectiv cu cea în care acelea?i funda?ii fac dona?ii în favoarea unor beneficiari care au re?edin?a în alt stat membru. În ambele cazuri, este vorba despre dona?ii f?cute din patrimoniul funda?iei private sau despre major?ri de patrimoniu realizate datorit? utiliz?rii acestui patrimoniu.

64 Trebuie s? se arate în plus c?, în cadrul conven?iilor pentru evitarea dublei impuneri pe care le?a încheiat cu Regatul Belgiei, pe de o parte, precum ?i cu Republica Federal? Germania, pe de alt? parte, care, în conformitate cu modelul de conven?ie OCDE, instituie dreptul exclusiv al fiec?ruia dintre statele contractante de a?i impozita pe beneficiarii dona?iilor care au re?edin?a pe teritoriul s?u, Republica Austria a renun?at la exercitarea competen?ei sale de impozitare a dona?iilor c?tre persoane care au re?edin?a în aceste dou? state membre. Ea nu poate invoca, în consecin??, o diferen?? obiectiv? de situa?ie între funda?iile private rezidente dup? cum beneficiarii dona?iilor pe care acestea le efectueaz? au re?edin?a în Austria ?i sunt impozita?i în acest stat sau au re?edin?a în unul dintre aceste dou? state membre ?i nu sunt supu?i competen?ei sale de impozitare, pentru a supune funda?iile care fac o dona?ie c?tre ace?tia din urm? unui impozit specific, pentru motivul c? respectivii beneficiari nu se afl? sub autoritatea sa fiscal?.

65 Pe de alt? parte, chiar dac? ar trebui s? se ?in? seama ?i de beneficiarii dona?iilor f?cute de aceste funda?ii, trebuie subliniat c? din decizia de trimitere reiese c? sistemul impozit?rii intermediare urm?rea, pentru a contracara tendin?a de tezaurizare a funda?iilor private, s? instituie o impozitare „pe categorii de venituri” la nivelul funda?iei private, atribuind ?ns? numai un caracter temporar impozitului intermediar care urma s? fie ?ncasat. ?n conformitate cu calificarea drept „intermediar”, acest impozit trebuia rambursat integral cel târziu la momentul desfiin??rii funda?iei private, ?ntrucât genera, ?n favoarea funda?iei, un credit fiscal pân? la concuren?a sumelor pe care le pl?tise cu titlu de impozit intermediar. Locul de re?edin?? al destinatarul dona?iei era lipsit de inciden?? ?n aceast? privin??.

Cu privire la existen?a unui motiv imperativ de interes general

66 Trebuie s? se examineze de asemenea dac? restric?ia privind libera circula?ie a capitalurilor care rezult? dintr?o reglementare cum este cea ?n discu?ie ?n litigiul principal poate s? fie justificat? obiectiv de un motiv imperativ de interes general.

67 ?n primul rând, trebuie s? se verifice dac? diferen?a de tratament ?n discu?ie ?n litigiul principal poate fi justificat? de necesitatea de a men?ine repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare ?ntre statele membre, dup? cum sus?ine guvernul austriac.

68 ?n aceast? privin??, este necesar s? se aminteasc?, pe de o parte, c? men?inerea repartiz?rii competen?ei de impozitare ?ntre statele membre este un obiectiv legitim recunoscut de Curte. Pe de alt? parte, dintr?o jurispruden?? constant? a acesteia din urm? rezult? c?, ?n lipsa unor m?suri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniunea European?, statele membre p?streaz? competen?a de a defini, pe cale conven?ional? sau unilateral?, criteriile de repartizare a competen?elor lor fiscale, ?n special cu scopul de a elimina dubla impunere (Hot?rârea DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punctele 46 ?i 47, Hot?rârea Comisia/Germania, C?591/13, EU:C:2015:230, punctul 64, precum ?i Hot?rârea Grünwald, C?559/13, EU:C:2015:109, punctul 40).

69 Cu toate acestea, ?n ?mprejur?ri precum cele din cauza principal?, aceast? justificare nu este dovedit?.

70 O justificare privind necesitatea de a men?ine o repartizare echilibrat? a competen?ei de impozitare ?ntre statele membre poate fi admis?, a?adar, ?n special atunci când regimul fiscal ?n cauz? urm?re?te prevenirea unor comportamente de natur? s? compromit? dreptul unui stat membru de a??i exercita competen?a fiscal? ?n leg?tur? cu activit??ile realizate pe teritoriul acestuia (a se vedea ?n acest sens Hot?rârea Rewe Zentralfinanz, C?347/04, EU:C:2007:194, punctul 42, Hot?rârea Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, punctul 54, ?i Hot?rârea Aberdeen Property Fininvest Alpha, C?303/07, EU:C:2009:377, punctul 66).

71 Or, ?n spe??, astfel cum s?a ar?tat deja la punctul 64 din prezenta hot?râre, problema repartiz?rii competen?ei de impozitare ?ntre Republica Austria ?i Regatul Belgiei, pe de o parte, precum ?i Republica Federal? Germania, pe de alt? parte, a fost rezolvat? ?n conven?iile pentru evitarea dublei impunerii ?ncheiate cu aceste dou? state membre, care, ?n conformitate cu modelul de conven?ie OCDE, instituie dreptul exclusiv al fiec?ruia dintre statele contractante de a?i impozita pe beneficiarii dona?iilor care au re?edin?a pe teritoriul s?u. Cu alte cuvinte, ?ntrucât Republica Austria a renun?at, ?n aceste conven?ii, la exercitarea competen?ei sale fiscale asupra dona?iilor c?tre persoane care au re?edin?a ?n aceste dou? state membre, ea nu poate invoca repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare ?n scopul de a supune funda?iile care fac o dona?ie c?tre aceste persoane unui impozit specific, pentru motivul c? persoanele respective nu sunt supuse autorit??ii sale fiscale. Statul membru men?ionat a acceptat, a?adar, ?n 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 dac?, 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 careia 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 desfășurată 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 făcute 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, c? impozitul intermediar perceput de la fundația privat? național? nu garanteaz? impozitarea unic? 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 c? sarcina fiscal? care revine fundației private nu este definitiv?. Potrivit instanței de trimitere, sistemul de impozitare intermediar? în discuție în litigiul principal care se aplic? la nivelul fundației nu face decât s? atenueze problema creat? de convenția pentru evitarea dublei impuneri la nivelul beneficiarului, f?r? a o elimina în totalitate, întrucât fundația privat? nu este impozitat? în mod definitiv, ci acesteia i se aplic? 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 justificat? nici prin necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal național.

81 Astfel, pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare s? poată fi reținut, Curtea solicit? totuși existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscal? determinat?, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind s? fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauz? (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 Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 47).

82 O astfel de legătur? direct? lipsește în speș? din mai multe motive.

83 Mai întâi, această legătur? direct? nu există atunci când este vorba printre altele despre impozituri 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 Grünwald, EU:C:2015:109, punctul 49). Aceasta este situația în speș? întrucât deducerea sumelor care corespund donațiilor făcute de fundația privat? obligat? 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 const? într-o scutire durabil? de impozitul austriac pe venituri din capital, într-o măsur? care variaz? în plus în funcție de fiecare convenție pentru evitarea dublei impuneri, fundația privat? sufer? numai un dezavantaj fiscal temporar din cauza impozitului intermediar.

85 În lumina tuturor considerațiilor de mai sus, trebuie s? se răspund? la întrebarea adresat? c? articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei legislații fiscale a unui stat membru, cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul c?reia, în cadrul impozitării intermediare care se aplic? veniturilor din capital și veniturilor rezultate din cesiunea participațiilor încasate de o fundație privat? rezident?, 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 impozituri în sarcina beneficiarilor acestor donații în statul membru de impozitare al fundației, în timp ce o astfel de deducere este exclus? de respectiva legislație fiscal? național? dac? beneficiarul are reședința în alt stat membru și este, în statul membru de impozitare a fundației, scutit de impozitul care se aplic? 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 exclusiv 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

* Limba de procedură: germană.