TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA
Sentencia de 13 de noviembre de 2025
Sala Primera
Asunto C-142/24

SUMARIO:

Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Libre circulación de capitales. *Gravamen de la transmisión de bienes que se efectúa con motivo de la operación de constitución de una fundación inter vivos con sede en Liechtenstein.* De la jurisprudencia dictada por el Tribunal de Justicia en el ámbito sucesorio se desprende que la normativa de un Estado miembro que hace depender del lugar de residencia del causante o del causahabiente, o del lugar de los bienes incluidos en la herencia, la aplicación de una ventaja fiscal en materia de sucesiones, como es una reducción de la base imponible, constituye una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del art. 63.1 TFUE, cuando lleva a que las sucesiones en las que intervienen no residentes, o que comprenden bienes situados en otro Estado miembro, soporten una carga fiscal mayor que la que grava las sucesiones en las que únicamente intervienen residentes, o que solo comprenden bienes situados en el Estado miembro de imposición, y causa por tanto una disminución del valor de la herencia. Por lo que respecta a la transmisión de patrimonio a fundaciones familiares que se asimila a una donación *inter vivos*, las restricciones de los movimientos de capitales incluyen, a efectos del art. 40 del Acuerdo EEE, aquellas que establezcan un trato fiscal para las donaciones efectuadas en favor de fundaciones familiares establecidas en el territorio nacional que es menos oneroso que el de las donaciones efectuadas en favor de entidades similares establecidas en Estados miembros del EEE y causen la reducción del valor de los bienes que son objeto de donación a entidades similares de esa misma naturaleza. En el caso de autos, la normativa que reserva la aplicación del privilegio de los grupos impositivos a las fundaciones familiares residentes lleva a que la transmisión de patrimonio a las fundaciones familiares no residentes soporte una carga fiscal más onerosa que la que soporta la transmisión a las fundaciones familiares residentes, lo que, por un lado, causa la reducción del valor de los bienes que son objeto de transmisión a las fundaciones familiares no residentes y, por otro, permite que las fundaciones familiares residentes dispongan de medios financieros más importantes que las fundaciones familiares no residentes. De ello resulta que esa normativa nacional constituye una restricción de los movimientos de capitales a efectos del art. 40 del Acuerdo EEE. Sin embargo, en el régimen impositivo de las fundaciones familiares, existe una relación directa entre la ventaja que constituye el privilegio de los grupos impositivos, la cual se concede a las fundaciones familiares residentes, y el impuesto sustitutivo sobre las sucesiones, que se aplica periódicamente al patrimonio de dichas fundaciones y solo a ellas. Al limitar la ventaja del privilegio de los grupos impositivos a situaciones en las que la República Federal de Alemania ostenta la competencia impositiva ulterior sobre el patrimonio de la fundación familiar, la normativa controvertida en el litigio principal no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido de interés general, como la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal. Se justifica así que al prever que únicamente se puedan beneficiar de la ventaja del privilegio de los grupos impositivos las fundaciones familiares residentes, que quedan sujetas posteriormente al impuesto sucesorio sustitutivo, la configuración de dicha ventaja refleja una lógica simétrica, ya que esa ventaja tiene como contrapartida, por lo que se refiere al mismo contribuyente y a la misma tributación, un gravamen fiscal determinado. Esta lógica se quebraría si esa ventaja fiscal beneficiara también a fundaciones familiares no residentes, que no quedan sujetas, en Alemania, al impuesto sucesorio sustitutivo. Por ello, en el régimen impositivo de las fundaciones familiares, existe una relación directa entre la ventaja que constituye el privilegio de los grupos impositivos, la cual se concede a las fundaciones familiares residentes, y el impuesto sustitutivo sobre las sucesiones, que se aplica periódicamente al patrimonio de dichas fundaciones y solo a ellas. Así estima el Tribunal que el art. 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, en su versión modificada por el Acuerdo sobre la Participación de la República de Bulgaria y Rumanía en el Espacio Económico Europeo, debe interpretarse en el sentido de que, siempre que se respete el principio de proporcionalidad, no se opone a una normativa nacional que establece que, en la tributación por la transmisión de bienes a una fundación familiar, la relación de parentesco que exista entre el fundador y aquel adquirente que según la escritura de constitución de la fundación tenga el parentesco más lejano con el fundador exclusivamente se tome en consideración respecto de las fundaciones residentes, que quedan sujetas a

un impuesto sucesorio sustitutivo, lo cual lleva a la aplicación a dichas fundaciones de grupos impositivos menos onerosos que los que se aplican a las fundaciones familiares extranjeras, que no quedan sujetas a dicho impuesto.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-142/24,
que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), mediante resolución de 30 de noviembre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de febrero de 2024, en el procedimiento entre
Familienstiftung
y
Finanzamt Köln-West,
EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),
integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, el Sr. T. von Danwitz, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Primera, y la Sra. I. Ziemele (Ponente) y los Sres. A. Kumin y S. Gervasoni, Jueces;
Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos;
consideradas las observaciones presentadas:
– en nombre de Familienstiftung, por los Sres. A. Janzen, J. Luxem y J. Rehorst, Rechtsanwälte;
– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y P.-L. Krüger, en calidad de agentes;
– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. F. Behre y W. Roels, en calidad de agentes;
oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de marzo de 2025;
dicta la siguiente

Sentencia
1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3), en su versión modificada por el Acuerdo sobre la Participación de la República de Bulgaria y Rumanía en el Espacio Económico Europeo (DO 2007, L 221, p. 15) (en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»).
2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Familienstiftung, fundación familiar con sede y dirección en Liechtenstein (en lo sucesivo, «Fundación»), y el Finanzamt Köln-West (Oficina Tributaria de Colonia-Oeste, Alemania) (en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la cuota tributaria del impuesto sobre donaciones adeudado por la fundación por el ejercicio 2014.

Marco jurídico
Acuerdo EEE
3 Conforme a su artículo 1, la finalidad del Acuerdo EEE es la de promover un reforzamiento continuo y equilibrado de las relaciones comerciales y económicas entre las Partes Contratantes, en igualdad de condiciones de competencia y en observancia de unas normas comunes, con miras a crear un Espacio Económico Europeo (EEE) homogéneo. A fin de alcanzar esos objetivos, la asociación implicará, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo EEE, en particular, la libre circulación de capitales.
4 A tenor del artículo 6 del Acuerdo EEE:
«Sin perjuicio de la evolución futura de la jurisprudencia, las disposiciones del presente Acuerdo, en la medida en que sean idénticas en sustancia a las normas correspondientes del Tratado [FUE] […] y de los actos adoptados en aplicación de [dicho Tratado], se interpretarán, en su ejecución y aplicación, de conformidad con las resoluciones pertinentes del Tribunal de Justicia de [la Unión Europea] dictadas con anterioridad a la fecha de la firma del presente Acuerdo.»

5 El artículo 31 del citado Acuerdo establece lo siguiente:
«1. En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo quedarán prohibidas las restricciones de la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro de [la Unión Europea] o de un Estado de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)] en el territorio de otro de esos Estados. Esta disposición se extenderá igualmente a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro de [la Unión] o de un Estado de la AELC establecidos en el territorio de cualquiera de estos Estados.
La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, y especialmente de sociedades tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 34, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del Capítulo 4.
2. En los Anexos VIII a XI figuran disposiciones específicas reguladoras del derecho de establecimiento.»
6 El artículo 40 de ese mismo Acuerdo dispone lo siguiente:
«En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de [la Unión] o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el Anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo.»
7 El anexo XII del Acuerdo EEE, titulado «Libre circulación de capitales», hace referencia a la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO 1988, L 178, p. 5).

Directiva 88/361
8 En virtud del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 86/361, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el anexo I de dicha Directiva.
9 Entre los movimientos de capitales enumerados en el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, en la rúbrica XI, los «Movimientos de capitales de carácter personal», que comprenden las donaciones y dotaciones, así como las sucesiones y legados.

Derecho alemán
10 El artículo 1, apartado 1, de la Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), en la versión de la Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz — BeitrRLUmsG) (Ley de Aplicación de la Directiva sobre Cobro y de Modificación de Disposiciones Fiscales), de 7 de diciembre de 2011 (BGBl. I 2011, 2592) (en lo sucesivo, «ErbStG»), establece lo siguiente:
«Estarán sujetas al impuesto sobre sucesiones (o donaciones):
1. Las transmisiones *mortis causa*.
2. Las donaciones *inter vivos*.
3. Las donaciones modales.
4. El patrimonio de una fundación, siempre que esté constituida esencialmente en interés de una familia o de determinadas familias, y el patrimonio de una asociación cuyo objeto esencial sea afectar patrimonio en interés de una familia o de determinadas familias, en intervalos de treinta años computados desde la fecha fijada en el artículo 9, apartado 1, punto 4.»
11 El artículo 2, apartado 1, de la ErbStG está redactado en los siguientes términos:
«La obligación tributaria nacerá:
«1. Para la totalidad de los bienes que sean objeto de transmisión (sujeción al impuesto por obligación personal), en los casos contemplados en el artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 3, cuando el causante, en el momento de su fallecimiento, donante, en el momento en que realiza la donación, u otro adquirente, en el momento del hecho imponible (artículo 9), tenga la condición de nacional. Se reputarán tales:
a) Las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en el territorio nacional.
[…]
2. En los casos contemplados en el artículo 1, apartado 1, punto 4, cuando la fundación o asociación tenga su dirección o su sede en el territorio nacional.
[…]»

12 A tenor del artículo 7, apartado 1, de la ErbStG:
«Se reputarán donaciones *inter vivos*:
[…]
8. La transmisión de bienes *inter vivos* como consecuencia del acto fundacional de una fundación. Se asimilarán a lo anterior la constitución o la dotación de una masa patrimonial de Derecho extranjero cuyo objeto sea afectar patrimonio.
[…]»
13 El artículo 9 de la ErbStG, titulado «Devengo del impuesto», establece, en su apartado 1, lo siguiente:
«El impuesto se devengará:
[…]
«2. Para las donaciones *inter vivos*: en la fecha en la que se realice la donación.
[…]
4. En los casos contemplados en el artículo 1, apartado 1, punto 4, en intervalos de treinta años computados desde la fecha de la primera transmisión patrimonial a la fundación o asociación. Si, en el caso de las fundaciones o asociaciones, la fecha de la primera transmisión patrimonial es el 1 de enero de 1954 o una fecha anterior, el impuesto se devengará por primera vez el 1 de enero de 1984. Para las fundaciones y asociaciones cuyo impuesto se devengue por primera vez el 1 de enero de 1984, el plazo de treinta años se computará desde dicha fecha.»
14 El artículo 10 de la ErbStG, titulado «Transmisión sujeta al impuesto», está redactado en los siguientes términos en su apartado 1:
«El aumento patrimonial del adquirente se reputará transmisión sujeta al impuesto, siempre y cuando no esté exenta […]. En los casos contemplados en el artículo 1, apartado 1, punto 4, la referencia a la transmisión patrimonial se entenderá hecha al patrimonio de la fundación o asociación.»
15 Según el artículo 15 de la ErbStG:
«(1) En función de la relación personal que exista entre el adquirente y el causante o donante, se distinguirán los tres grupos impositivos siguientes:
Grupo impositivo I:
1. El cónyuge y la pareja de hecho.
2. Los hijos e hijos del cónyuge.
3. Los descendientes de los hijos y de los hijos del cónyuge a los que se refiere el punto 2.
4. Los ascendientes, para las transmisiones *mortis causa*.
Grupo impositivo II:
1. Los ascendientes, siempre que no pertenezcan al grupo impositivo I.
2. Los hermanos.
3. Los descendientes en primer grado de hermanos.
4. El cónyuge de uno de los progenitores.
5. Los yernos y las nueras.
6. Los suegros.
7. El cónyuge divorciado y la pareja de hecho de una unión de hecho disuelta.
Grupo impositivo III:
Todos los demás adquirentes y las donaciones modales.
[…]
(2) En los casos contemplados en los artículos 3, apartado 2, punto 1, y 7, apartado 1, punto 8, la tributación se basará en la relación de parentesco que existiera entre el causante o donante y aquel adquirente que según la escritura de constitución de la fundación tuviera el parentesco más lejano con el causante o donante, siempre que la fundación se hubiera constituido en el territorio nacional y esencialmente en interés de una familia o de determinadas familias. […] En los casos contemplados en el artículo 1, apartado 1, punto 4, la reducción prevista en el artículo 16, apartado 1, punto 2, se duplicará; la cuota tributaria se calculará según el porcentaje del grupo impositivo I que se aplicaría a la mitad de los bienes imponibles.
[…]»
16 El artículo 16 de la ErbStG, titulado «Reducciones», establece lo siguiente:
«(1) Estará exenta, en los casos de sujeción al impuesto por obligación personal (artículo 2, apartados 1, punto 1, y 3), la transmisión que se hubiera realizado en favor de:
1. El cónyuge y la pareja de hecho, por importe de 500 000 euros.
2. Los hijos comprendidos en el grupo impositivo I, punto 2, y los hijos de los hijos comprendidos en el grupo impositivo I, punto 2, que estos últimos hubieran fallecido, por importe de 400 000 euros.

3. Los hijos de los hijos comprendidos en el grupo impositivo I, punto 2, por importe de 200 000 euros.
4. Las demás personas del grupo impositivo I, por importe de 100 000 euros.
5. Las personas del grupo impositivo II, por importe de 20 000 euros.
[…]
7. Las demás personas del grupo impositivo III, por importe de 20 000 euros.»

17 El artículo 19 de la ErbStG dispone lo siguiente:

«(1) En el impuesto sobre sucesiones se aplicarán los siguientes tipos:

Valor de la transmisión sujeta al impuesto (artículo 10) hasta ... euros	Porcentaje en el grupo impositivo		
	I	II	III
75 000	7	15	30
300 000	11	20	30
600 000	15	25	30
6 000 000	19	30	30
13 000 000	23	35	50
26 000 000	27	40	50
más de 26 000 000	30	43	50

[…]».

Litigio principal y cuestión prejudicial

18 La Fundación, constituida en Liechtenstein en 2014 conforme a la legislación de ese país por la fundadora (la Sra. Y), que reside en Alemania, está dotada de personalidad jurídica y tiene por objeto promover y apoyar a los descendientes comunes de la fundadora y de su difunto esposo. Los beneficiarios condicionales de la Fundación (destinatarios) son la fundadora y los descendientes por consanguinidad de esta en línea recta descendente.

19 Al ser creada, la Fundación fue dotada de patrimonio, del que podía disponer sin el acuerdo de la fundadora. En particular, los estatutos de la Fundación y sus disposiciones complementarias no conferían a la fundadora ni poder de decisión sobre la inversión y el uso del patrimonio de la Fundación ni la posibilidad de exigir la devolución de la totalidad o de parte de los activos.

20 Según indica el órgano jurisdiccional remitente, la transmisión del patrimonio de la fundadora a la Fundación de conformidad con el acto fundacional de 2014 constituye una donación *inter vivos*, a efectos del artículo 7, apartado 1, punto 8, de la ErbStG, sujeta al impuesto sobre donaciones con arreglo al artículo 1, apartado 1, punto 2, de dicha Ley. En virtud del artículo 2, apartado 1, punto 1, de la ErbStG, la obligación tributaria establecida por dicha Ley nacerá, en particular, cuando, al realizarse la donación, el donante tenga la condición de nacional. La fundadora, cuyo domicilio estaba en Alemania al realizarse la donación, fue reputada de nacionalidad alemana de conformidad con el artículo 2, apartado 1, punto 1, segunda frase, letra a), de la ErbStG. Con arreglo al artículo 9, apartado 1, punto 2, de la ErbStG, el impuesto se devengó en la fecha de la transmisión patrimonial.

21 Mediante escrito de 16 de abril de 2015, la Fundación informó a la Administración tributaria de su constitución y presentó la declaración del impuesto sobre donaciones, alegando que había sido constituida esencialmente en interés de la familia de la fundadora y que, en consecuencia, debía poder acogerse, en particular, al grupo impositivo I, con arreglo al artículo 15, apartado 2, de la ErbStG. Según la Fundación, el requisito de que las fundaciones familiares se constituyan «en el territorio nacional» que figura en dicha disposición no debía tenerse en cuenta, porque menoscaba la libre circulación de capitales a efectos del artículo 40 del Acuerdo EEE.

22 Mediante resolución de 22 de noviembre de 2018, la Administración tributaria liquidó el impuesto sobre donaciones de 2014 sin atender a la relación de parentesco que existía entre los adquirentes y la fundadora. Al calcular la cuota tributaria, aplicó el grupo impositivo III y un tipo de gravamen del 30 %.

23 Dado que la reclamación presentada por la Fundación el 19 de diciembre de 2018 fue desestimada por la Administración tributaria mediante resolución de 6 de enero de 2021, la

Fundación interpuso recurso ante el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

24 El citado órgano jurisdiccional indica que, aunque la Fundación sea, según su objeto y sus estatutos, «fundación familiar» a efectos del artículo 15, apartado 2, primera frase, de la ErbStG, no le es aplicable el privilegio de los grupos impositivos que prevé dicha disposición, puesto que no se constituyó en el territorio nacional, es decir, en el territorio de la República Federal de Alemania. Señala que dicho privilegio le habría permitido acogerse al grupo impositivo I, a la deducción de una reducción superior por los nietos de la fundadora (de conformidad con el artículo 16, apartado 1, punto 3, de la ErbStG) de la base de cálculo de la cuota del impuesto sobre donaciones y a un tipo de gravamen del 19 %.

25 El órgano jurisdiccional remitente estima que existen dudas sobre la compatibilidad con el artículo 40 del Acuerdo EEE del requisito referido a la constitución de las fundaciones en el territorio nacional. Concretamente, se pregunta si la restricción a la libre circulación de capitales que se deriva del hecho de que una fundación constituida en el territorio nacional disponga con carácter permanente de mayores recursos financieros que una fundación con sede en el extranjero puede resultar justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal.

26 Según el citado órgano jurisdiccional, de la génesis de los artículos 1, apartado 1, punto 4, y 15, apartado 2, de la ErbStG puede deducirse que el legislador alemán, con ocasión de una reforma del impuesto sobre sucesiones, introdujo el privilegio de los grupos impositivos para someter en lo sucesivo el patrimonio de las fundaciones familiares a tributación periódica. Por lo tanto, a su juicio, el legislador alemán deseaba vincular el privilegio de los grupos impositivos que figura en el artículo 15, apartado 2, de la ErbStG con el impuesto sucesorio sustitutivo que prevé su artículo 1, apartado 1, punto 4, se devenga cada treinta años y se liquida sobre el patrimonio afectado a las fundaciones o asociaciones.

27 El órgano jurisdiccional remitente entiende que el legislador alemán se basó en el principio de que las ventajas que se concedieran mediante el privilegio de los grupos impositivos se verían compensadas por las desventajas del impuesto sucesorio sustitutivo. Afirma que este persigue el objetivo de equiparar las fundaciones con las sucesiones de personas físicas, pero que solo puede recaudarse de las fundaciones familiares nacionales. Añade que, por lo que se refiere a las fundaciones familiares extranjeras, el legislador alemán no dispone de la posibilidad de gravarlas con el impuesto sucesorio sustitutivo. En consecuencia, el órgano jurisdiccional remitente estima que el objetivo perseguido por el legislador alemán era favorecer, en el momento de su creación, únicamente a las fundaciones familiares nacionales, al quedar sujetas posteriormente a dicho impuesto.

28 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si el citado objetivo legislativo es suficiente para concluir que existe la relación directa, personal y material que exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia entre el privilegio de los grupos impositivos y el impuesto sucesorio sustitutivo, debido a la incertidumbre que se da sobre la tributación posterior de la fundación familiar, tanto por principio como en su importe, porque no todas las fundaciones familiares nacionales subsistirán durante treinta años y porque el patrimonio de la Fundación podría evolucionar de manera imprevisible durante ese período.

29 Así las cosas, el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia) acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 40 del [Acuerdo EEE] en el sentido de que se opone a una normativa nacional de un Estado miembro sobre tributación por el impuesto sobre sucesiones y donaciones que aplica el grupo III (el más oneroso) a la transmisión de bienes *inter vivos* a una fundación extranjera como consecuencia del acto fundacional de la fundación aun cuando la fundación se constituya esencialmente en interés de una familia o de determinadas familias (fundación familiar), mientras que, en un caso equivalente, para una fundación familiar nacional, dicho grupo se determina en función de la relación de parentesco que exista entre el transmitente (fundador) y aquel adquirente que según la escritura de constitución de la fundación tenga el parentesco más lejano con el transmitente, lo cual lleva a la aplicación de los grupos I o II (menos onerosos) a la fundación familiar nacional?»

Sobre la cuestión prejudicial

30 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 40 del Acuerdo EEE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que, en la tributación por la transmisión de bienes a una fundación familiar, la relación de parentesco que exista entre el fundador y aquel adquirente que

según la escritura de constitución de la fundación tenga el parentesco más lejano con el fundador exclusivamente se tome en consideración respecto de las fundaciones residentes, que quedan sujetas a un impuesto sucesorio sustitutivo, lo cual lleva a la aplicación a dichas fundaciones de grupos impositivos menos onerosos que los que se aplican a las fundaciones familiares extranjeras, que no quedan sujetas a dicho impuesto.

31 De entrada, es preciso recordar que uno de los principales objetivos del Acuerdo EEE es la máxima realización de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en todo el EEE, de modo que el mercado interior realizado en el territorio de la Unión se extienda a los Estados de la AELC. Con tal fin, varias disposiciones de dicho Acuerdo tienen por objeto garantizar que este se interprete de la manera más uniforme posible en todo el EEE. En este marco, corresponde al Tribunal de Justicia velar por que las disposiciones del Acuerdo EEE que sean fundamentalmente idénticas a las del Tratado FUE se interpreten de manera uniforme dentro de los Estados miembros (sentencia de 19 de julio de 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, apartado 15 y jurisprudencia citada).

32 Además, en virtud de reiterada jurisprudencia, los Estados miembros deben ejercer su competencia en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE (sentencia de 26 de septiembre de 2024, Nord Vest Pro Sani Pro, C-387/22, EU:C:2024:786, apartado 38 y jurisprudencia citada). Del mismo modo, dicha competencia no les permite aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por disposiciones similares del Acuerdo EEE (sentencia de 19 de julio de 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, apartado 16 y jurisprudencia citada).

Sobre la libertad fundamental aplicable

33 Dado que el Gobierno alemán ha alegado que la situación que es controvertida en el litigio principal no debe entenderse a la luz del artículo 40 del Acuerdo EEE, sino de su artículo 31, es preciso determinar la libertad fundamental aplicable.

34 A tal respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las normas que prohíben las restricciones a la libertad de establecimiento, contenidas en el artículo 31 del Acuerdo EEE, son idénticas a las que impone el artículo 49 TFUE (sentencia de 19 de julio de 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, apartado 21 y jurisprudencia citada).

35 Del mismo modo, de lo dispuesto en el artículo 40 del Acuerdo EEE se desprende que las reglas en él enunciadas y que prohíben las restricciones de los movimientos de capital y la discriminación son idénticas, por lo que respecta a las relaciones entre los Estados parte del Acuerdo EEE, ya sean miembros de la Unión o de la AELC, a las que impone el Derecho de la Unión en las relaciones entre los Estados miembros (véanse las sentencias de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, apartado 28, y de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645, apartado 21). De lo anterior se desprende que, si bien las restricciones a la libre circulación de capitales entre nacionales de Estados parte del Acuerdo EEE deben apreciarse a la luz del artículo 40 y del anexo XII de dicho Acuerdo, estas disposiciones revisten el mismo alcance jurídico que lo dispuesto en el artículo 63 TFUE (sentencias de 11 de junio de 2009, Comisión/Países Bajos, C-521/07, EU:C:2009:360, apartado 33, y de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645, apartado 22).

36 Conforme a reiterada jurisprudencia, para determinar si una normativa nacional está comprendida en el ámbito de aplicación de una u otra de las libertades garantizadas por el Tratado FUE o por disposiciones similares del Acuerdo EEE, debe tenerse en cuenta el objeto de la normativa de que se trate (véase, en ese sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, apartado 17).

37 Tal como se desprende de la petición de decisión prejudicial, la normativa controvertida en el litigio principal tiene por objeto el trato fiscal de la transmisión a fundaciones familiares de los bienes de las personas que las crean, operación calificada de donación *inter vivos* a efectos del artículo 7, apartado 1, punto 8, de la ErbStG y sujeta al impuesto sobre donaciones.

38 Al no existir en el Tratado FUE una definición del concepto de «movimientos de capitales» a efectos del artículo 63 TFUE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo I de la Directiva 88/361, aunque esta fuera adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (que devinieron artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CE, artículos derogados por el Tratado de Ámsterdam), entendiéndose que, conforme a la introducción de dicho anexo, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo. Las donaciones y las dotaciones se recogen bajo la rúbrica XI, «Movimientos de capitales de carácter personal», que figura en dicho anexo I (sentencia de 17

de septiembre de 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, apartado 36 y jurisprudencia citada). El anexo XII del Acuerdo EEE, que contiene las disposiciones necesarias para la aplicación de su artículo 40, declara aplicables al EEE la Directiva 88/361 y el anexo I de dicha Directiva (sentencia de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, apartado 26).

39 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que el trato fiscal dispensado a las donaciones, ya sean estas cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (sentencia de 17 de septiembre de 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, apartado 37 y jurisprudencia citada).

40 Además, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el trato fiscal de la transmisión de bienes a una fundación familiar debe valorarse teniendo en cuenta el impuesto sucesorio sustitutivo que se establece en el artículo 1, apartado 1, punto 4, de la ErbStG, al que quedan sujetas periódicamente las fundaciones residentes, el cual, según dicha petición, pretende equiparar a estas con las sucesiones de personas físicas.

41 Pues bien, resulta de reiterada jurisprudencia que el trato fiscal de las sucesiones también está comprendido en el ámbito de las disposiciones del Tratado FUE relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (sentencia de 30 de octubre de 2025, Attal et Associés, C-321/24, EU:C:2025:836, apartado 29 y jurisprudencia citada).

42 Aun suponiendo que, como señala el Gobierno alemán, la operación de constitución de una fundación familiar tuviera como objetivo establecer un «establecimiento familiar» con el fin de garantizar protección material duradera a la familia y a sus miembros y mantener la cohesión del patrimonio familiar, de reiterada jurisprudencia resulta que, cuando una medida nacional atañe simultáneamente a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales, el Tribunal de Justicia examina la medida en cuestión, en principio, a la luz de una sola de estas libertades si se demuestra que, en las circunstancias del litigio principal, una de ellas es por completo secundaria con respecto a la otra y puede subordinarse a ella [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 37 y jurisprudencia citada].

43 Pues bien, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el aspecto de esa operación que tiene que ver con la transmisión intergeneracional de bienes, y que en ese caso se asimila a una donación *inter vivos*, es lo determinante, mientras que la constitución de la fundación no es más que un medio para alcanzar dicho fin.

44 Por consiguiente, la normativa que es controvertida en el litigio principal puede afectar primordialmente a la libre circulación de capitales. Las eventuales restricciones a la libertad de establecimiento derivadas de dicha normativa serían la consecuencia necesaria de la restricción a la libre circulación de capitales y no justifican, por ello, un examen autónomo de la misma normativa a la luz del artículo 31 del Acuerdo EEE [véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 47 y jurisprudencia citada].

45 Por lo tanto, la normativa controvertida en el litigio principal ha de examinarse a la luz del artículo 40 del Acuerdo EEE.

Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales

46 De la jurisprudencia dictada por el Tribunal de Justicia en el ámbito sucesorio se desprende que la normativa de un Estado miembro que hace depender del lugar de residencia del causante o del causahabiente, o del lugar de los bienes incluidos en la herencia, la aplicación de una ventaja fiscal en materia de sucesiones, como es una reducción de la base imponible, constituye una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 63 TFUE, apartado 1, cuando lleva a que las sucesiones en las que intervienen no residentes, o que comprenden bienes situados en otro Estado miembro, soporten una carga fiscal mayor que la que grava las sucesiones en las que únicamente intervienen residentes, o que solo comprenden bienes situados en el Estado miembro de imposición, y causa por tanto una disminución del valor de la herencia (sentencia de 30 de junio de 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, apartado 19 y jurisprudencia citada).

47 Además, el Tribunal de Justicia ha considerado que la normativa que establece que el trato fiscal de los legados que se disponen en favor de determinadas personas jurídicas sin ánimo de

lucro que están establecidas en el territorio nacional sea menos oneroso que el de los legados dispuestos en favor de entidades similares establecidas en otros Estados miembros de la Unión o del EEE causa una reducción del valor de los bienes legados a personas jurídicas sin ánimo de lucro que están establecidas en Estados miembros de la Unión o del EEE y que, por lo tanto, constituye una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 63 TFUE, apartado 1 (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión/Grecia, C-98/16, EU:C:2017:346, apartados 32, 33 y 35).

48 Procede considerar, habida cuenta de la jurisprudencia citada en los apartados 46 y 47 de la presente sentencia, que, por lo que respecta a la transmisión de patrimonio a fundaciones familiares que se asimila a una donación *inter vivos*, las restricciones de los movimientos de capitales incluyen, a efectos del artículo 40 del Acuerdo EEE, aquellas que establezcan un trato fiscal para las donaciones efectuadas en favor de fundaciones familiares establecidas en el territorio nacional que es menos oneroso que el de las donaciones efectuadas en favor de entidades similares establecidas en Estados miembros del EEE y causen la reducción del valor de los bienes que son objeto de donación a entidades similares de esa misma naturaleza.

49 Además, de reiterada jurisprudencia se deriva que una desventaja en materia de tesorería que se produce en una situación transfronteriza puede constituir una restricción a las libertades fundamentales cuando la misma desventaja no se produce en una situación de carácter puramente nacional (sentencia de 17 de septiembre de 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, apartado 51 y jurisprudencia citada).

50 En el caso de autos, el artículo 15, apartado 2, de la ErbStG únicamente prevé la aplicación del privilegio de los grupos impositivos a fundaciones familiares constituidas en el territorio nacional. De la petición de decisión prejudicial se desprende que la aplicación de dicho privilegio a la Fundación le habría permitido acogerse al grupo impositivo I, a la deducción de una reducción por los nietos de la fundadora (de conformidad con el artículo 16, apartado 1, punto 3, de la ErbStG) en la base de cálculo de la cuota del impuesto sobre donaciones y a un tipo de gravamen del 19 %. Sin embargo, dado que la Fundación se constituyó en Liechtenstein, el impuesto sobre donaciones se le liquidó sin atender a la relación de parentesco que existía entre los adquirentes fundacionales y la fundadora, y se le aplicaron el grupo impositivo III, la reducción que corresponde con arreglo al artículo 16, apartado 1, punto 7, de la ErbStG y un tipo de gravamen del 30 %. Según el artículo 16, apartado 1, de la ErbStG, que el órgano jurisdiccional remitente cita, la reducción prevista en el punto 3 de dicho apartado corresponde a un importe de 200 000 euros, mientras que la prevista en su punto 7 corresponde a un importe de 20 000 euros.

51 Pues bien, la normativa que reserva la aplicación del privilegio de los grupos impositivos a las fundaciones familiares residentes lleva a que la transmisión de patrimonio a las fundaciones familiares no residentes soporte una carga fiscal más onerosa que la que soporta la transmisión a las fundaciones familiares residentes, lo que, por un lado, causa la reducción del valor de los bienes que son objeto de transmisión a las fundaciones familiares no residentes y, por otro, permite que las fundaciones familiares residentes dispongan de medios financieros más importantes que las fundaciones familiares no residentes. De ello resulta que esa normativa nacional constituye una restricción de los movimientos de capitales a efectos del artículo 40 del Acuerdo EEE.

52 En virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 63 TFUE, que prohíbe con carácter general las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y países terceros (sentencia de 30 de abril de 2025, Finanzamt für Großbetriebe, C-602/23, EU:C:2025:290, apartado 44 y jurisprudencia citada), se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.

53 No obstante, según reiterada jurisprudencia, el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), debe interpretarse en sentido estricto, ya que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales. Por lo tanto, este precepto no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado [sentencia de 27 de febrero de 2025, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Modo de gestión de un OIC), C-18/23, EU:C:2025:119, apartado 76 y jurisprudencia citada].

54 En efecto, las diferencias de trato permitidas por el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), no deben constituir, de acuerdo con el apartado 3 del referido artículo, ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta. Tales diferencias de trato solo pueden

autorizarse si afectan a situaciones que no sean objetivamente comparables o, en caso contrario, resulten justificadas por razones imperiosas de interés general y sean proporcionadas a dicho objetivo, lo que implica que sean adecuadas para garantizar, de forma coherente y sistemática, la realización del objetivo que persiguen y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo [véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de octubre de 2024, Staatssecretaris van Financiën (Intereses relativos a un préstamo intragrupo), C-585/22, EU:C:2024:822, apartado 33, y de 27 de febrero de 2025, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Modo de gestión de un OIC), C-18/23, EU:C:2025:119, apartados 77 y 90 y jurisprudencia citada].

55 Habida cuenta de que, como se recuerda en el apartado 35 de la presente sentencia, las reglas enunciadas en el artículo 40 del Acuerdo EEE y que prohíben las restricciones de los movimientos de capital y la discriminación revisten, por lo que respecta a las relaciones entre los Estados parte de dicho Acuerdo, ya sean miembros de la Unión o de la AELC, el mismo alcance jurídico que las que impone el Derecho de la Unión en las relaciones entre los Estados miembros, ha de comprobarse si la diferencia de trato que instaura la normativa controvertida en el litigio principal afecta a situaciones que no sean objetivamente comparables o, en caso contrario, resulta justificada por razones imperiosas de interés general.

Sobre la existencia de situaciones objetivamente comparables

56 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende, por una parte, que el carácter comparable o no de una situación transfronteriza y una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida, así como el objeto y el contenido de esta, y, por otra parte, que únicamente deben tenerse en cuenta los criterios de distinción pertinentes establecidos por la normativa en cuestión para apreciar si la diferencia de trato que resulta de dicha normativa refleja una diferencia de situaciones objetiva (sentencia de 30 de abril de 2025, Finanzamt für Großbetriebe, C-602/23, EU:C:2025:290, apartado 52 y jurisprudencia citada).

57 El Gobierno alemán alega a tal respecto que el objetivo del artículo 15, apartado 2, de la ErbStG es conceder una ventaja únicamente a las fundaciones familiares establecidas en el territorio alemán, puesto que solo el patrimonio de estas, a diferencia del de las fundaciones establecidas en otros Estados, está sujeto a tributación periódica en virtud del impuesto sucesorio sustitutivo. Según se indica en la petición de decisión prejudicial, ese impuesto es abonado periódicamente por las fundaciones familiares residentes, a fin de equiparar las transmisiones de patrimonio efectuadas a través de fundaciones familiares con las sucesiones de personas físicas (que quedan sujetas al impuesto sobre sucesiones en virtud de la ErbStG). El Gobierno alemán precisa a tal respecto que, con el impuesto sucesorio sustitutivo, se pretende evitar que la transmisión intergeneracional de patrimonio eluda totalmente el impuesto sobre sucesiones mediante la creación de fundaciones familiares y se acoja así a una ventaja fiscal injustificada en comparación con las sucesiones de personas físicas. Así pues, según dicho Gobierno, la situación de las fundaciones no residentes, por no estar sometidas a la competencia tributaria alemana ni poder quedar sujetas a dicho impuesto sustitutivo, no es comparable con la de las fundaciones residentes, que sí están sujetas a él.

58 Sin perjuicio de la posible pertinencia (a la hora de examinar la justificación de la normativa controvertida en el litigio principal mediante razones imperiosas de interés general) del hecho de que las fundaciones no residentes no estén sujetas a tributación periódica en virtud del impuesto sucesorio sustitutivo, es preciso señalar, para comenzar, que el privilegio de los grupos impositivos atañe a la tributación por la transmisión a fundaciones familiares de los bienes de las personas que las crean.

59 Tal como se ha recordado en el apartado 37 de la presente sentencia, la operación de transmisión del patrimonio de la fundadora a la Fundación se califica de donación *inter vivos* y está sujeta al impuesto sobre donaciones. La obligación tributaria nace cuando la persona que crea la fundación familiar reside, en el momento de la donación, en el territorio alemán, y nace para la totalidad de los bienes que sean objeto de transmisión.

60 De ello se deduce que la República Federal de Alemania ejerce su potestad impositiva en relación con la transmisión de los bienes de una persona residente en su territorio a fundaciones familiares, con independencia del lugar en que estén situadas dichas fundaciones. Así pues, la normativa controvertida en el litigio principal pone en pie de igualdad, a los efectos del nacimiento de la obligación tributaria sobre transmisiones patrimoniales a fundaciones familiares, las situaciones en las que dichas fundaciones se encuentran en el territorio nacional y las situaciones en las que se encuentran en otro Estado.

61 En segundo lugar, la citada normativa diferencia entre las fundaciones familiares constituidas en el territorio nacional y las constituidas en otro Estado solo en cuanto a la aplicación del tipo de gravamen (que se deriva del grupo impositivo) y de las reducciones realizadas en la base de cálculo de la cuota del impuesto sobre donaciones.

62 Pues bien, el citado grupo impositivo y las citadas reducciones dependen de la relación de parentesco que exista entre el donante y el adquirente con parentesco más lejano, lo cual es un factor que no guarda relación con el lugar de constitución de la fundación familiar y puede llegar a resultar pertinente tanto para las fundaciones constituidas en el territorio nacional como para las constituidas en otro Estado.

63 En consecuencia, a la luz de la normativa controvertida en el litigio principal, por lo que respecta a la tributación por la transmisión a una fundación familiar de los bienes de la persona residente que constituye dicha fundación, la situación de las fundaciones residentes es objetivamente comparable con la de las fundaciones no residentes.

64 Por último, el objetivo que invoca el Gobierno alemán de conceder la ventaja únicamente a las fundaciones familiares residentes, por entender que solo su patrimonio, a diferencia del de las fundaciones no residentes, está sujeto a tributación periódica en virtud del impuesto sucesorio sustitutivo, está vinculado necesaria y estrechamente con la constitución de fundaciones familiares nacionales, de modo que admitir que las situaciones no son comparables por el mero hecho de que las fundaciones estén establecidas en otro Estado, cuando el artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe precisamente las restricciones de los movimientos transfronterizos de capitales, dejaría este precepto sin contenido [véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 68; de 9 de septiembre de 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, apartado 36, y de 12 de octubre de 2023, BA (Sucesiones — Política social de vivienda en la Unión), C-670/21, EU:C:2023:763, apartado 64].

65 De ello se deduce que la diferencia de trato a la que procede la normativa que es controvertida en el litigio principal afecta a situaciones que son objetivamente comparables.

Sobre la justificación

Sobre la existencia de razones imperiosas de interés general

66 Según reiterada jurisprudencia, puede admitirse una restricción a la libre circulación de capitales si está justificada por razones imperiosas de interés general, es adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (sentencia de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, apartado 66 y jurisprudencia citada).

67 Ha de examinarse si la normativa controvertida en el litigio principal puede resultar objetivamente justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal, que mencionan el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno alemán.

68 A ese respecto, para que pueda prosperar una alegación basada en tal justificación, es necesario que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo a la luz del objetivo de la normativa controvertida [sentencias de 21 de diciembre de 2021, Finanzamt V (Sucesiones — Reducción parcial y deducción de las cuotas forzosas), C-394/20, EU:C:2021:1044, apartado 46, y de 21 de diciembre de 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, apartado 55 y jurisprudencia citada].

69 En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente indica que de la génesis de los artículos 15, apartado 2, y 1, apartado 1, punto 4, de la ErbStG se desprende que el legislador alemán pretendía vincular, por un lado, la ventaja consistente en aplicar a las fundaciones familiares residentes un grupo impositivo menos oneroso, la deducción de una reducción superior en la base de cálculo de la cuota del impuesto sobre donaciones y un tipo menor de gravamen y, por otro, el impuesto sucesorio sustitutivo que prevé el artículo 1, apartado 1, punto 4, de esa misma Ley y que se recauda periódicamente, y ello a fin de equiparar las transmisiones de patrimonio efectuadas a través de fundaciones familiares con las sucesiones de personas físicas. Ahora bien, al no tener la República Federal de Alemania competencia tributaria sobre las fundaciones familiares extranjeras, solo pueden quedar sujetas al impuesto sucesorio sustitutivo las fundaciones familiares residentes.

70 Atendiendo a esos aspectos, se advierte que, al prever que únicamente se puedan beneficiar de la ventaja del privilegio de los grupos impositivos las fundaciones familiares residentes, que quedan sujetas posteriormente al impuesto sucesorio sustitutivo, la configuración de dicha ventaja refleja una lógica simétrica, ya que esa ventaja tiene como contrapartida, por lo

que se refiere al mismo contribuyente y a la misma tributación, un gravamen fiscal determinado. Esta lógica se quebraría si esa ventaja fiscal beneficiara también a fundaciones familiares no residentes, que no quedan sujetas, en Alemania, al impuesto sucesorio sustitutivo (véase, por analogía, la sentencia de 30 de junio de 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, apartado 33 y jurisprudencia citada).

71 Además, dado que el impuesto sustitutivo sobre las sucesiones se devenga por intervalos de treinta años computados desde la fecha de la primera transmisión patrimonial a la fundación familiar residente (de conformidad con el artículo 9, apartado 1, punto 4, de la ErbStG), no tiene carácter aleatorio, puesto que dicho mecanismo refleja, por un lado, el objetivo que persigue la normativa controvertida en el litigio principal de equiparar las transmisiones de patrimonio efectuadas a través de fundaciones familiares con las sucesiones de personas físicas y, por otro, la circunstancia de que esas fundaciones estén destinadas, en principio, a perdurar varias generaciones.

72 De ello se deriva que, en el régimen impositivo de las fundaciones familiares, existe una relación directa entre la ventaja que constituye el privilegio de los grupos impositivos, la cual se concede a las fundaciones familiares residentes, y el impuesto sustitutivo sobre las sucesiones, que se aplica periódicamente al patrimonio de dichas fundaciones y solo a ellas.

Sobre la proporcionalidad

73 En cuanto al principio de proporcionalidad, si bien en último término corresponde al órgano jurisdiccional remitente, que es el único competente para apreciar los hechos del litigio principal e interpretar la normativa nacional, determinar si, y en qué medida, dicha normativa cumple las exigencias derivadas de ese principio, el Tribunal de Justicia, llamado a facilitar una respuesta útil a dicho órgano jurisdiccional, es competente para proporcionarle indicaciones, basadas en los autos del asunto principal que obran ante él y en las observaciones escritas que se le hayan presentado, que permitan a ese mismo órgano jurisdiccional dictar una resolución (sentencia de 7 de septiembre de 2022, Cilevičs y otros, C-391/20, EU:C:2022:638, apartados 72 y 73 y jurisprudencia citada).

74 De las observaciones del Gobierno alemán se deriva que la instauración del impuesto sucesorio sustitutivo, que se devenga cada treinta años, refleja el principio de que el patrimonio está sujeto al impuesto sobre sucesiones una vez por cada cambio generacional. Pues bien, la circunstancia de que, al igual que el patrimonio de las personas físicas, el de las fundaciones familiares pueda experimentar crecimiento o sufrir decrecimiento, cosa que se da en cada caso concreto, no tiene entidad para poner en entredicho la idoneidad de la normativa que es controvertida en el litigio principal para garantizar que se alcance el objetivo perseguido, ya que las fundaciones familiares están destinadas, en principio, garantizar protección material duradera a la familia y a sus miembros y mantener la cohesión del patrimonio familiar.

75 La idoneidad de la normativa controvertida en el litigio principal para garantizar que se alcance el objetivo perseguido tampoco se ve desvirtuada por la circunstancia de que, debido al posible crecimiento o decrecimiento del patrimonio de la fundación familiar residente, exista incertidumbre sobre el importe que se vaya a recaudar en concepto del impuesto sucesorio sustitutivo. En efecto, dado que el tipo de gravamen aplicado a las fundaciones familiares residentes en su constitución corresponde al tipo impositivo normal de las donaciones efectuadas entre personas que tienen relación de parentesco, conforme al objetivo de equiparar dichas fundaciones con las sucesiones de personas físicas, y dado que el impuesto sucesorio sustitutivo sigue esa misma lógica, existe una correspondencia entre la ventaja observada en la constitución de la fundación familiar residente y la desventaja futura de tener que asumir el impuesto sucesorio sustitutivo.

76 Por cuanto atañe a la necesidad de la normativa controvertida en el litigio principal, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la normativa sucesoria de un Estado miembro que vincula una ventaja con el alcance de la competencia tributaria de ese Estado no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, como puede ser el objetivo de reducir en cierta medida la carga fiscal que recae sobre una sucesión que comprende patrimonio transmitido entre parientes cercanos que ya dio lugar anteriormente a tributación, o el de garantizar, en el caso de miembros de una familia entre los que existan vínculos estrechos, que cada uno de los sujetos pasivos pueda beneficiarse de la herencia que le corresponda al quedar parcialmente exento del impuesto sobre sucesiones, o totalmente exento por lo que respecta a las transmisiones de menor importancia en el seno de la familia [véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de junio de 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, apartado 40, y de 21 de diciembre de 2021, Finanzamt V (Sucesiones — Reducción parcial y deducción de las cuotas forzosas), C-394/20, EU:C:2021:1044, apartados 47 y 53].

77 Por consiguiente, al limitar la ventaja del privilegio de los grupos impositivos a situaciones en las que la República Federal de Alemania ostenta la competencia impositiva ulterior sobre el patrimonio de la fundación familiar, la normativa controvertida en el litigio principal no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido.

78 Corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la normativa controvertida en el litigio principal respeta el principio de proporcionalidad en sentido estricto, es decir, que no es desproporcionada en relación con el objetivo perseguido. A ese respecto, por un lado, dado que la República Federal de Alemania no tiene potestad impositiva sobre las fundaciones familiares no residentes, limitar la concesión de un grupo impositivo más favorable a situaciones en las que la transmisión de bienes a una fundación familiar puede dar lugar a una tributación posterior en virtud del impuesto sucesorio sustitutivo se manifiesta proporcionado a ese objetivo (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de junio de 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, apartado 40 y jurisprudencia citada).

79 Por otro lado, en los autos que obran ante el Tribunal de Justicia no hay nada que indique que, si se la evalúa a lo largo del tiempo, la aplicación de la normativa controvertida en el litigio principal dé lugar sistemáticamente a una carga fiscal manifiestamente más onerosa para las transmisiones de bienes a fundaciones familiares no residentes, lo cual, de ser así, pondría en entredicho la proporcionalidad de dicha normativa.

80 Habida cuenta de lo anterior, ha de responderse a la cuestión prejudicial que el artículo 40 del Acuerdo EEE debe interpretarse en el sentido de que, siempre que se respete el principio de proporcionalidad, no se opone a una normativa nacional que establece que, en la tributación por la transmisión de bienes a una fundación familiar, la relación de parentesco que exista entre el fundador y aquel adquirente que según la escritura de constitución de la fundación tenga el parentesco más lejano con el fundador exclusivamente se tome en consideración respecto de las fundaciones residentes, que quedan sujetas a un impuesto sucesorio sustitutivo, lo cual lleva a la aplicación a dichas fundaciones de grupos impositivos menos onerosos que los que se aplican a las fundaciones familiares extranjeras, que no quedan sujetas a dicho impuesto.

Costas

81 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, en su versión modificada por el Acuerdo sobre la Participación de la República de Bulgaria y Rumanía en el Espacio Económico Europeo, debe interpretarse en el sentido de que, siempre que se respete el principio de proporcionalidad, no se opone a una normativa nacional que establece que, en la tributación por la transmisión de bienes a una fundación familiar, la relación de parentesco que exista entre el fundador y aquel adquirente que según la escritura de constitución de la fundación tenga el parentesco más lejano con el fundador exclusivamente se tome en consideración respecto de las fundaciones residentes, que quedan sujetas a un impuesto sucesorio sustitutivo, lo cual lleva a la aplicación a dichas fundaciones de grupos impositivos menos onerosos que los que se aplican a las fundaciones familiares extranjeras, que no quedan sujetas a dicho impuesto.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.