Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

26 mai 2016*

«Manquement d'État — Fiscalité — Libre circulation des capitaux — Article 63 TFUE — Article 40 de l'accord EEE — Impôt sur les successions — Réglementation d'un État membre prévoyant une exonération des droits de succession afférents à la résidence principale à condition que l'héritier réside de manière permanente dans cet État membre — Restriction — Justification»

Dans l'affaire C-244/15,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 27 mai 2015,

Commission européenne, représentée par MM. D. Triantafyllou et W. Roels, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République hellénique, représentée par M^mes^ M. Tassopoulou et V. Karrá, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

LA COUR (septième chambre),

composée de M^me^ C. Toader, président de chambre, MM. A. Rosas et E. Jarašiūnas (rapporteur), juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en adoptant et en maintenant en vigueur une législation prévoyant une exonération des droits de succession afférents à la résidence principale, qui est discriminatoire étant donné qu'elle s'applique uniquement aux

* Langue de procédure : le grec.

ressortissants de l'Union européenne résidant en Grèce, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'« accord EEE »).

Le cadre juridique

Le droit grec

2 L'article 26 A du code des droits de succession, intitulé « Exonération de la résidence principale », prévoit, à son point 1 :

« Une résidence ou un terrain, recueillis par héritage par le conjoint ou l'enfant du défunt, en pleine propriété ou en indivision, sont exonérés des droits de succession pour autant que l'héritier ou le légataire ou son conjoint ou un de ses enfants mineurs n'ont pas de droit de pleine propriété ou d'usufruit ou d'habitation sur une résidence ou une partie de résidence suffisant aux besoins de logement de leur famille ou de droit de pleine propriété sur un terrain constructible ou sur une partie de terrain correspondant à la superficie d'un bâtiment suffisant à leurs besoins de logement et se trouvant dans une commune d'une population de plus de 3 000 habitants. Les besoins de logement sont considérés comme couverts si la superficie totale des biens immeubles susmentionnés et des autres biens immeubles de la succession représente 70 m^2, majorés de 20 m^2 pour chacun des deux premiers enfants et de 25 m^2 pour le troisième et chacun des enfants suivants dont le bénéficiaire a la garde. Les bénéficiaires de l'exonération sont les Grecs et les ressortissants des États membres de l'Union européenne. Les bénéficiaires doivent être résidents permanents en Grèce. »

La procédure précontentieuse

3 À la suite d'échanges infructueux entre la Commission et la République hellénique dans le cadre du système « EU Pilot », la Commission a, le 25 janvier 2013, adressé une lettre de mise en demeure à cet État membre, dans laquelle elle a attiré l'attention de celui-ci sur une éventuelle incompatibilité de l'article 26 A, point 1, du code des droits de succession avec l'article 63 TFUE et l'article 40 de l'accord EEE.

4 Dans sa réponse du 26 mars 2013, la République hellénique a fait valoir que la disposition nationale en cause était compatible avec les articles mentionnés par la Commission.

5 N'étant pas satisfaite de cette réponse, la Commission a émis, le 21 novembre 2013, un avis motivé, auquel la République hellénique a répondu le 21 mars 2014, en réaffirmant la compatibilité de ladite disposition avec le droit de l'Union et en renvoyant à sa position exprimée dans sa réponse à la lettre de mise en demeure de la Commission.

6 C'est dans ces conditions que la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Argumentation des parties

7 La Commission fait valoir que l'article 26 A, point 1, du code des droits de succession est contraire à la libre circulation des capitaux, telle que garantie à l'article 63 TFUE et à l'article 40 de l'accord EEE.

8 Cette institution fait observer, tout d'abord, que, selon la disposition litigieuse, deux catégories distinctes de ressortissants des États membres de l'Union ou des autres États parties à l'accord EEE ne peuvent bénéficier de l'exonération des droits de succession afférents à la résidence principale, à savoir les ressortissants des États membres de l'Union qui ne sont pas résidents permanents en Grèce et les ressortissants des autres États parties à l'accord EEE, indépendamment de leur lieu de résidence. Il s'ensuit, selon la Commission, que la valeur d'un bien immeuble situé en Grèce et acquis par héritage par lesdits ressortissants des États membres de l'Union ou des autres États parties à l'accord EEE est réduite, étant donné que les héritiers concernés supportent une imposition d'un niveau plus élevé. Eu égard à la jurisprudence constante de la Cour, selon laquelle les successions constituent des mouvements de capitaux et les mesures diminuant la valeur de la succession d'un résident d'un État membre autre que celui où se trouvent les biens concernés sont considérées comme des restrictions interdites aux mouvements de capitaux, ladite disposition devrait être considérée comme une telle restriction.

9 La Commission soutient, ensuite, que les conjoints et les enfants du défunt, qui ne disposent pas d'un autre bien immeuble, se trouvent dans une situation objectivement comparable, qu'ils soient résidents ou non-résidents. Elle se réfère à l'arrêt du 22 avril 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, point 36), dans lequel la Cour aurait jugé qu'il n'existe aucune différence objective justifiant une inégalité de traitement en matière fiscale entre les résidents et les non-résidents, dès lors que le montant des droits afférents aux donations est calculé en fonction de la valeur du bien immeuble et du lien familial existant entre le donateur et le donataire, ni l'un ni l'autre de ces critères ne dépendant du lieu de résidence du donateur ou du donataire. De même, selon la Commission, les droits de succession prévus par la réglementation grecque en cause sont fondés sur la valeur du bien immeuble objet de la succession, sur le lien familial existant entre le défunt et les héritiers et sur le fait que les héritiers disposent ou non d'un autre bien immeuble, sans que soit pris en considération le point de savoir si le bien concerné est ou devient effectivement la résidence principale des héritiers.

10 Ainsi, la disposition litigieuse favorise, selon la Commission, exclusivement les héritiers qui résident déjà en Grèce, soit dans le bien immeuble objet de la succession, soit ailleurs dans cet État membre, ceux-ci étant généralement des ressortissants grecs. Cette disposition désavantage les héritiers qui ne résident pas dans ledit État membre, lesquels sont généralement des étrangers ou des ressortissants grecs qui ont exercé les libertés fondamentales prévues par le traité FUE, en travaillant, en étudiant ou en résidant à l'étranger.

11 En réponse à l'argumentation invoquée par la République hellénique, selon laquelle la situation des résidents et celle des non-résidents ne seraient pas comparables quant aux besoins des intéressés en matière de logement en Grèce, la Commission fait valoir que cette argumentation est fondée sur la prémisse erronée selon laquelle les résidents grecs sont en général dépourvus de logement et que les non-résidents ne le sont pas.

12 Enfin, en ce qui concerne la justification de la restriction à la libre circulation des capitaux invoquée par la République hellénique, la Commission considère que l'exonération des droits de succession en cause constitue simplement une « facilité générale », qui ne se justifie pas par des raisons de politique du logement ou de politique sociale, dès lors qu'elle n'est pas subordonnée à l'occupation par les héritiers de l'immeuble reçu en héritage.

13 La République hellénique conteste le bien-fondé de l'argumentation développée par la Commission et conclut à la compatibilité de la disposition litigieuse avec le principe de la libre circulation des capitaux.

14 À titre liminaire, cet État membre soutient que les ressortissants des autres États parties à l'accord EEE ne sont pas exclus de l'application de l'article 26 A, point 1, du code des droits de succession. Ils n'y figureraient pas en raison d'une erreur qu'il s'engagerait à rectifier, dès lors qu'il n'existerait aucune raison de les exclure ou de leur réserver un traitement différent par rapport aux ressortissants des États membres de l'Union.

15 En premier lieu, la République hellénique soutient que la disposition litigieuse ne constitue pas une restriction à la libre circulation des capitaux.

16 Faisant observer, à cet égard, que l'article 26 A, point 1, du code des droits de succession concerne un mode de règlement des successions très particulier et une exonération très limitée et spécifique des droits de succession, la République hellénique fait valoir, en substance, qu'une succession recueillie par des héritiers réservataires en application de la loi n'implique pas, en l'absence de liberté de désigner les héritiers et, par conséquent, indépendamment de la volonté du défunt et de l'acquéreur, un mouvement de capitaux. Elle estime, en effet, que la notion de libre circulation des capitaux se rapporte davantage à la faculté d'investir qu'à une transmission de patrimoine, pour cause de décès, à des membres de la famille proche du défunt, régie par la loi.

17 La République hellénique soutient, à cet égard, que, si les héritiers réservataires ne résident pas de manière permanente en Grèce, aucune autre personne ne pourra bénéficier de l'exonération des droits de succession, que le système fiscal grec comporte des barèmes uniques, s'appliquant tant aux ressortissants nationaux qu'à ceux des autres États membres, de sorte qu'il n'existerait aucune discrimination dans le calcul des droits de succession ni dans le montant de l'exonération en cause. Elle ajoute que l'acquittement des droits de succession sans l'application de l'exonération représente non pas une « surimposition », mais une imposition ordinaire, que, pour bénéficier de cette exonération, les ressortissants nationaux et les ressortissants des autres États membres de l'Union doivent remplir les mêmes conditions et que le fait de ne pas accorder d'exonération aux héritiers non-résidents n'est pas de nature à dissuader une personne d'investir dans un bien immeuble situé en Grèce.

18 En deuxième lieu, la République hellénique souligne, au regard de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE et de la jurisprudence de la Cour en matière de fiscalité directe, notamment des arrêts du 6 juin 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, point 43), du 7 septembre 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, points 28 et 29), ainsi que du 25 octobre 2012, Commission/Belgique (C-387/11, EU:C:2012:670, point 45), que, en ce qui concerne l'exonération des droits de succession afférents au bien immeuble considéré comme résidence principale, la situation des héritiers résidant de manière permanente en Grèce n'est pas objectivement comparable à celle des héritiers ne résidant pas de manière permanente dans cet État membre. En effet, alors que les héritiers résidents ne disposeraient pas d'un bien immeuble adéquat en Grèce et auraient des besoins en matière de logement dans ledit État membre, que l'immeuble acquis par héritage pourrait couvrir ou compléter, les héritiers non-résidents disposeraient, en règle générale, d'une résidence principale à l'étranger et ne compteraient pas sur un immeuble recueilli dans une succession et situé en Grèce pour pouvoir se loger.

19 Selon la République hellénique, la Commission, en estimant que la situation des résidents et celle des non-résidents sont comparables, ne prend pas en compte les objectifs poursuivis par l'exonération en cause. Cette dernière concernerait de manière limitative l'acquisition, par un résident permanent, d'une résidence principale en Grèce, par voie de succession. Les personnes qui ne résident pas dans cet État membre et qui héritent d'un immeuble situé dans ce dernier occuperaient celui-ci pendant des périodes limitées ou l'exploiteraient autrement que pour y résider. La Commission méconnaîtrait également le fait qu'il est pratiquement impossible de contrôler un immeuble situé à l'étranger. Par conséquent, le non-résident qui hérite d'un immeuble sis en Grèce se trouverait dans une situation plus avantageuse que celle d'un résident.

20 En troisième lieu, la République hellénique fait valoir que l'éventuelle restriction à la libre circulation des capitaux est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général, de nature sociale et financière.

21 Ainsi, par l'exonération spéciale et limitée des droits de succession afférents à la résidence principale, prévue à l'article 26 A, point 1, du code des droits de succession et accordée dans le cadre de la politique sociale mise en œuvre par l'État, le législateur aurait voulu aider les membres de la famille proche du défunt, qui ne disposent pas d'un bien immeuble adéquat en Grèce, où ils résident de manière permanente au moment de la naissance de l'obligation fiscale, à acquérir, dans cet État membre, un tel bien en tant que résidence principale, en leur accordant un allègement fiscal. Il s'agirait, par conséquent, d'un avantage social, dont le bénéfice dépend du lien de rattachement avec la société grecque et du degré d'intégration dans celle-ci.

22 Ledit article 26 A, point 1, n'imposerait pas à l'héritier bénéficiaire de l'exonération en cause l'obligation d'utiliser l'immeuble recueilli par héritage comme résidence principale, bien que ce soit généralement le cas, dès lors que, d'une part, cette obligation constituerait une restriction disproportionnée à la liberté du bénéficiaire, contraire à la Constitution hellénique, et, d'autre part, le législateur aurait préféré retenir une approche réaliste, prenant en compte les changements éventuels de la situation professionnelle ou familiale de l'héritier.

23 Une éventuelle restriction à la libre circulation des capitaux serait également justifiée par une seconde raison impérieuse d'intérêt général, visant à éviter la réduction des recettes fiscales, dès lors que l'extension de l'exonération des droits de succession pour l'acquisition d'une résidence principale aux non-résidents aurait comme conséquence inévitable une telle réduction et dénaturerait l'objectif en vue duquel cette exonération a été instituée.

24 Enfin, la République hellénique soutient que l'article 26 A, point 1, du code des droits de succession ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour maintenir une répartition équilibrée de la compétence fiscale entre les États membres et prévenir d'éventuels montages ayant exclusivement pour objet l'octroi d'un avantage fiscal injustifié.

Appréciation de la Cour

Sur la liberté concernée

25 Il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, l'impôt prélevé sur les successions, lesquelles consistent en une transmission à une ou à plusieurs personnes du patrimoine laissé par une personne décédée, relève des dispositions du traité FUE relatives aux mouvements de capitaux, à l'exception des cas où les éléments constitutifs des successions se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre (arrêts du 23 février 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, point 42 ; du 17 janvier 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, point 25 ; du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 20, et du 3 septembre 2014, Commission/Espagne, C-127/12, non publié, EU:C:2014:2130, point 53 et jurisprudence citée).

26 En l'espèce, l'article 26 A, point 1, du code des droits de succession prévoit une exonération des droits de succession afférents à un bien immeuble recueilli par héritage par le conjoint ou l'enfant d'un défunt si ceux-ci sont Grecs ou ressortissants d'un autre État membre de l'Union et résidents permanents en Grèce.

27 Cette disposition est relative à l'impôt sur les successions, porte sur des situations dont tous les éléments constitutifs ne se cantonnent pas à l'intérieur d'un seul État membre et relève, par conséquent, de la libre circulation des capitaux.

Sur l'existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux

28 Il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que, en ce qui concerne les successions, les mesures interdites par l'article 63 TFUE, en tant qu'elles constituent des restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui ont pour effet de diminuer la valeur de la succession d'un résident d'un État membre autre que celui sur le territoire duquel se trouvent les biens concernés et qui impose la transmission de ceux-ci par voie de succession (voir, notamment, arrêts du 11 décembre 2003, Barbier, C-364/01, EU:C:2003:665, point 62, ainsi que du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 23 et jurisprudence citée).

29 En effet, la réglementation d'un État membre, selon laquelle l'application d'une exonération des droits de succession dépend du lieu de résidence du défunt ou du bénéficiaire au moment du décès, lorsqu'elle aboutit à ce que les successions impliquant des non-résidents soient soumises à une charge fiscale plus lourde que celle n'impliquant que des résidents, constitue une restriction à la libre circulation des capitaux (voir, en ce sens, arrêts du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, points 25 et 26, ainsi que du 3 septembre 2014, Commission/Espagne, C-127/12, non publié, EU:C:2014:2130, point 58).

30 En l'occurrence, l'article 26 A, point 1, du code des droits de succession exonère des droits de succession afférents à une résidence ou à un terrain, à concurrence d'un certain montant, le conjoint ou l'enfant du défunt, dès lors que ceux-ci ne disposent pas d'un droit de pleine propriété ou d'usufruit ou d'habitation sur un autre bien immeuble suffisant aux besoins en matière de logement de leur famille, sont ressortissants d'un État membre de l'Union et résident de manière permanente en Grèce.

31 Cette disposition a pour effet de diminuer la valeur de la succession pour l'héritier qui remplit toutes ces conditions requises sauf celle relative à l'obligation de résider de manière permanente en Grèce, en privant l'intéressé de l'exonération des droits de succession et en aboutissant ainsi à ce que celui-ci soit soumis à une charge fiscale plus lourde que celle supportée par un héritier résidant de manière permanente en Grèce.

32 Il s'ensuit que la législation en cause constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, prohibée, en principe, par l'article 63 TFUE.

Sur les justifications d'une restriction à la libre circulation des capitaux

33 En ce qui concerne une éventuelle justification de la restriction à la libre circulation des capitaux fondée sur l'article 65 TFUE, il convient de rappeler que, en vertu du paragraphe 1, sous a), de cet article 65, « l'article 63 [TFUE] ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres [...] d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ».

34 Cette disposition, en tant que dérogation au principe fondamental de libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Partant, elle ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État membre dans lequel ils investissent leurs capitaux est automatiquement compatible avec le traité FUE. En effet, cette dérogation est elle-même encadrée par l'article 65, paragraphe 3, TFUE, qui prévoit que les dispositions nationales visées à l'article 65, paragraphe 1, TFUE « ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63 [TFUE] ». Il y a donc

lieu de distinguer les traitements inégaux permis au titre de l'article 65 TFUE des discriminations arbitraires interdites en vertu du paragraphe 3 de cet article (arrêt du 3 septembre 2014, Commission/Espagne, C-127/12, non publié, EU:C:2014:2130, points 71 à 73).

35 À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, pour qu'une réglementation fiscale nationale qui, aux fins du calcul des droits de succession, opère une différence de traitement entre les résidents et les non-résidents puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité FUE relatives à la libre circulation des capitaux, il est nécessaire que cette différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu'elle soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général. Une telle réglementation nationale doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour qu'il soit atteint (voir, en ce sens, arrêts du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 44 et jurisprudence citée ; du 3 avril 2014, Commission/Espagne, C-428/12, non publié, EU:C:2014:218, point 34, ainsi que du 4 septembre 2014, Commission/Allemagne, C-211/13, non publié, EU:C:2014:2148, point 47). En outre, une réglementation nationale n'est propre à garantir la réalisation de l'objectif invoqué que si elle répond véritablement au souci de l'atteindre d'une manière cohérente et systématique (arrêt du 4 septembre 2014, API e.a., C-184/13 à C-187/13, C-194/13, C-195/13 et C-208/13, EU:C:2014:2147, point 53 ainsi que jurisprudence citée).

36 En ce qui concerne, en premier lieu, la comparabilité des situations en cause, il y a lieu de rappeler que, dès lors qu'une réglementation nationale met sur le même plan, aux fins de l'imposition d'un bien immeuble acquis par succession et sis dans l'État membre concerné, les héritiers non-résidents et les héritiers résidents, elle ne peut, sans enfreindre les exigences du droit de l'Union, traiter ces héritiers différemment, dans le cadre de cette même imposition, en ce qui concerne l'application d'une exonération des droits de succession afférents à ce bien immeuble. En traitant de manière identique, sauf en ce qui concerne l'exonération susceptible de bénéficier à l'héritier, les successions ouvertes au profit de ces deux catégories de personnes, le législateur national admet, en effet, qu'il n'existe entre ces dernières, au regard des modalités et des conditions de la perception des droits de succession, aucune différence de situation objective de nature à justifier une différence de traitement (voir, en ce sens, arrêt du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 51 et jurisprudence citée).

37 En l'occurrence, la République hellénique fait valoir, en invoquant l'argumentation exposée aux points 18 et 19 du présent arrêt, qu'il existe une différence objective entre la situation des héritiers résidant de manière permanente en Grèce et celle des héritiers ne remplissant pas cette condition, en ce qui concerne l'exonération des droits de succession afférents à la résidence principale. Cependant, cet État membre indique que le système fiscal grec comporte des barèmes uniques, s'appliquant tant aux ressortissants nationaux qu'à ceux des autres États membres en ce qui concerne le montant des droits de succession afférents à un immeuble situé en Grèce. Ce n'est qu'en ce qui concerne l'exonération des droits de succession afférents à la résidence principale que la réglementation litigieuse opère une différence de traitement entre les successions concernant un héritier résidant de manière permanente en Grèce et celles concernant un non-résident.

38 Il s'ensuit que la situation d'un héritier résidant de manière permanente en Grèce et celle d'un héritier non-résident sont comparables aux fins de l'octroi de l'exonération des droits de succession en cause.

39 Il convient, dès lors, d'examiner, en second lieu, si la réglementation litigieuse peut être objectivement justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.

40 Il y a lieu de constater, tout d'abord, que, contrairement aux exigences résultant de la jurisprudence citée au point 35 du présent arrêt, l'article 26 A, point 1, du code des droits de succession n'est pas propre à permettre d'atteindre, d'une manière cohérente et systématique, l'objectif d'intérêt général d'ordre social, invoqué par la République hellénique et consistant à répondre aux besoins en matière

de logement en Grèce, dès lors que l'exonération prévue à ladite disposition n'est pas soumise à l'obligation, pour l'héritier, d'établir sa résidence principale dans l'immeuble faisant l'objet de la succession, ni même à celle d'occuper ledit immeuble.

41 En l'absence d'une telle obligation, est dépourvu de pertinence l'argument de la République hellénique selon lequel les héritiers ne résidant pas dans cet État membre n'occuperaient un immeuble acquis par héritage que pendant des périodes limitées ou l'exploiteraient autrement que pour y résider. N'est pas convaincant non plus l'argument selon lequel la disposition en cause viserait à faire dépendre l'octroi de ladite exonération du lien que l'héritier entretient avec la société grecque et de son degré d'intégration dans celle-ci, dès lors qu'un héritier qui ne réside pas de manière permanente en Grèce au moment de l'ouverture de la succession et qui ne possède pas d'immeuble peut, aussi bien qu'un héritier résidant dans cet État membre, entretenir un lien étroit avec la société grecque et vouloir acquérir, dans ledit État, l'immeuble faisant l'objet de la succession, pour y établir sa résidence principale.

42 À cet égard, l'argumentation de la République hellénique exposée aux points 19 et 22 du présent arrêt doit également être écartée. En effet, il y a lieu de rappeler que les raisons justificatives susceptibles d'être invoquées par un État membre doivent être accompagnées des preuves appropriées ou d'une analyse de l'aptitude et de la proportionnalité de la mesure restrictive adoptée par cet État, ainsi que des éléments précis permettant d'étayer son argumentation (arrêt du 21 janvier 2016, Commission/Chypre, C-515/14, EU:C:2016:30, point 54 et jurisprudence citée). Or, la République hellénique n'a pas étayé les arguments qu'elle a invoqués, de même qu'elle n'a pas non plus démontré qu'il serait impossible de contrôler que l'héritier non-résident remplit les conditions pour bénéficier de l'exonération en cause.

43 Ensuite, contrairement à ce que fait valoir la République hellénique, la réglementation nationale litigieuse ne peut être justifiée par la nécessité de prévenir la réduction de recettes fiscales qui interviendrait, selon cet État membre, si l'exonération des droits de succession concernés était étendue aux non-résidents. En effet, il ressort d'une jurisprudence constante qu'une telle nécessité ne figure ni parmi les objectifs énoncés à l'article 65 TFUE, ni parmi les raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à une liberté instituée par le traité FUE (voir, notamment, arrêts du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, point 49 ; du 27 janvier 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, point 46, et du 10 février 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, point 31).

44 Enfin, la République hellénique n'a nullement démontré que l'exclusion des héritiers ne résidant pas de manière permanente en Grèce du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 26 A, point 1, du code des droits de succession procède de la répartition des compétences fiscales entre les États membres et est nécessaire pour éviter des abus.

45 Il s'ensuit que la République hellénique n'a invoqué devant la Cour aucune raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier, en l'espèce, une restriction à la libre circulation des capitaux, au sens de l'article 63 TFUE.

Sur le manquement à l'article 40 de l'accord EEE

46 En ce qui concerne l'atteinte portée par la réglementation litigieuse à l'article 40 de l'accord EEE, invoquée par la Commission, la République hellénique fait valoir que les ressortissants des autres États parties à l'accord EEE ont été omis à l'article 26 A, point 1, du code des droits de succession, en raison d'une erreur qu'elle s'engage à corriger.

47 Il suffit de rappeler, à cet égard, la jurisprudence constante de la Cour, selon laquelle l'existence d'un manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l'État membre telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé et que les changements intervenus par la suite ne sauraient être pris en compte par la Cour (voir, notamment, arrêts du 4 septembre 2014, Commission/Grèce, C-351/13, non publié, EU:C:2014:2150, point 20 ; du 5 février 2015, Commission/Belgique, C-317/14, EU:C:2015:63, point 34, et du 14 janvier 2016, Commission/Grèce, C-66/15, non publié, EU:C:2016:5, point 36).

48 Indépendamment de ladite omission, il y a lieu de relever que, dans la mesure où les stipulations de l'article 40 de l'accord EEE revêtent la même portée juridique que les dispositions, identiques, en substance, de l'article 63 TFUE, l'ensemble des considérations qui précèdent, relatives à l'existence d'une restriction sur le fondement de l'article 63 TFUE, est, dans des circonstances telles que celles du présent recours, transposable mutatis mutandis audit article 40 (voir, par analogie, arrêt du 1er décembre 2011, Commission/Belgique, C-250/08, EU:C:2011:793, point 83 et jurisprudence citée).

49 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours de la Commission doit être considéré comme fondé.

50 Par conséquent, il y a lieu de constater que, en adoptant et en maintenant en vigueur une législation prévoyant une exonération des droits de succession afférents à la résidence principale, qui s'applique uniquement aux ressortissants des États membres de l'Union résidant en Grèce, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE.

Sur les dépens

51 Aux termes de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République hellénique et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de condamner cette dernière aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (septième chambre) déclare et arrête:

1) **En adoptant et en maintenant en vigueur une législation prévoyant une exonération des droits de succession afférents à la résidence principale, qui s'applique uniquement aux ressortissants des États membres de l'Union européenne résidant en Grèce, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992.**

2) **La République hellénique est condamnée aux dépens.**

Signatures