Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MELCHIOR WATHELET
présentées le 17 mars 2016[1]

Affaire C-123/15

Max-Heinz Feilen
contre
Finanzamt Fulda

[demande de décision préjudicielle formée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)]

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Liberté de circulation des capitaux — Impôt sur les successions — Réglementation d'un État membre prévoyant une réduction des droits de succession lorsque la succession comprend un patrimoine ayant déjà fait l'objet au cours des dix années précédentes d'une succession soumise aux droits de succession dans ce même État membre — Patrimoine hérité et imposé dans un autre État membre»

1. La présente demande de décision préjudicielle, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), porte sur l'interprétation des articles 63, paragraphe 1, TFUE et 65 TFUE. Elle a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Feilen au Finanzamt Fulda (service des impôts de Fulda) au sujet du rejet, par ce dernier, de sa demande de réduction des droits de succession applicables à la succession de sa mère.

I – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

2. L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 88/361/CEE[2] énonce :

« Les États membres suppriment les restrictions aux mouvements de capitaux intervenant entre les personnes résidant dans les États membres, sans préjudice des dispositions figurant ci-après. Pour faciliter l'application de la présente directive, les mouvements de capitaux sont classés selon une nomenclature établie à l'annexe I. »

3. Dans l'annexe I de la directive 88/361 énumérant les mouvements de capitaux figurent à la rubrique XI, intitulée « Mouvements de capitaux à caractère personnel », les successions et les legs.

1 — Langue originale : le français.

2 — Directive du Conseil du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (JO L 178, p. 5).

B – *Le droit allemand*

4. Les dispositions de la loi sur les droits de succession et de donation (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) [3], qui sont applicables à l'exercice fiscal 2007, sont les suivantes.

5. L'article 1er, paragraphe 1, point 1, de l'ErbStG prévoit que les successions sont soumises à cette loi en tant qu'opérations imposables.

6. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, points 1 à 3, de l'ErbStG, l'obligation fiscale s'applique :

« 1. Dans les cas visés à l'article 1er, paragraphe 1, points 1 à 3, à la totalité de la dévolution patrimoniale lorsque le défunt, à la date du décès, […] ou l'acquéreur, à la date du fait générateur de l'impôt, ont la qualité de résidents. Sont considérés comme résidents :

a) les personnes physiques qui ont un domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire national,

[…]

3. Dans tous les autres cas, sur les biens dévolus consistant dans le patrimoine interne au sens de l'article 121 de la loi d'évaluation (Bewertungsgesetz). »

7. L'article 15 de l'ErbStG définit les classes d'imposition. Son paragraphe 1 est libellé comme suit :

« En fonction de la relation personnelle existant entre le bénéficiaire et le défunt ou le donateur, il y a lieu de distinguer entre les trois classes d'imposition suivantes :

Classe d'imposition I :

1. Le conjoint et le partenaire,

2. Les enfants et les enfants du conjoint. »

8. S'agissant de la réduction des droits de succession, l'article 27 de l'ErbStG prévoit les dispositions suivantes :

« (1) Lorsque des personnes relevant de la classe d'imposition I acquièrent, par voie successorale, un patrimoine qui, au cours des dix ans qui ont précédé cette acquisition, a déjà été acquis par des personnes relevant de cette classe d'imposition et qui a donné lieu à la perception de droits de succession en vertu de la présente loi, le montant des droits à payer est, sous réserve des dispositions du paragraphe 3, réduit comme suit :

de … %	lorsque le délai entre les deux moments où l'obligation fiscale a pris naissance
50	est inférieur à un an
45	est supérieur à un an, mais est inférieur à deux ans
40	est supérieur à deux ans, mais inférieur à trois ans
35	est supérieur à trois ans, mais inférieur à quatre ans
30	est supérieur à quatre ans, mais inférieur à cinq ans

3 — Dispositions qui résultent de la version de ladite loi publiée le 27 février 1997 (*Bundesgesetzblatt* I, p. 378) et modifiée en dernier lieu par la loi d'accompagnement du budget (Haushaltsbegleitgesetz), du 29 décembre 2003 (*Bundesgesetzblatt* I, p. 3076, ci-après l'« ErbStG »).

25	est supérieur à cinq ans, mais inférieur à six ans
20	est supérieur à six ans, mais inférieur à huit ans
10	est supérieur à huit ans, mais inférieur à dix ans

(2) […]

(3) La réduction visée au paragraphe 1 ne doit pas dépasser le montant qui résulte de l'application des pourcentages mentionnés au paragraphe 1 aux droits de succession payés par l'acquéreur précédent pour l'acquisition du même patrimoine. »

II – Les faits du litige au principal et la question préjudicielle

9. M. Feilen, qui réside en Allemagne, est l'unique héritier de sa mère décédée en 2007 dans ce même État membre, où se trouvait le lieu de sa dernière résidence. La succession de la mère était essentiellement constituée de la part de celle-ci dans la succession de sa fille décédée en 2004 en Autriche, où résidait également la mère jusqu'au décès de sa fille. Le partage de la succession de la fille n'ayant été effectué en Autriche qu'après le décès de la mère, les droits relatifs à cette succession, d'un montant de 11 961,91 euros, ont été acquittés par M. Feilen.

10. Dans la déclaration fiscale relative à la succession de sa mère qu'il a établie en Allemagne, M. Feilen a, d'une part, inscrit les droits de succession acquittés en Autriche au passif successoral et, d'autre part, demandé une réduction des droits de succession allemands au titre de l'article 27 de l'ErbStG. Dans son avis du 28 octobre 2009, le service des impôts de Fulda a déduit de la base imposable les droits de succession acquittés en Autriche, mais a refusé d'accorder la réduction des droits de succession.

11. Le Finanzgericht (tribunal des finances) a rejeté le recours introduit par M. Feilen contre la décision du service des impôts de Fulda au motif principal que l'article 27, paragraphe 1, de l'ErbStG supposait une acquisition antérieure par voie successorale soumise aux droits de succession en vertu de cette loi et que tel n'était pas le cas en l'espèce, puisque l'acquisition antérieure par la mère du patrimoine de sa fille n'avait pas donné lieu à des droits de succession en Allemagne [4].

12. Saisi d'un pourvoi en « Revision », la juridiction de renvoi émet des doutes sur la conformité de l'article 27 de l'ErbStG avec le droit de l'Union.

13. Elle observe, premièrement, que la succession dont a bénéficié le requérant au principal pourrait relever des dispositions du droit de l'Union relatives à la libre circulation des capitaux. En effet, les successions, consistant en une transmission à une ou à plusieurs personnes du patrimoine laissé par une personne décédée, entrent dans le champ d'application de la rubrique XI de l'annexe I de la directive 88/361 et constituent donc des mouvements de capitaux, au sens de l'article 63 TFUE, à l'exception des cas où leurs éléments constitutifs se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre [5]. Or, selon elle, la succession dont a bénéficié M. Feilen ne devrait pas être considérée comme une opération purement interne, car il a acquis le patrimoine de sa mère, qui est constitué pour l'essentiel de la part de celle-ci dans la succession de sa fille en Autriche, et donc d'un patrimoine étranger.

4 — La mère et la fille n'étaient pas, au moment du décès de la fille, des résidents en Allemagne, au sens de l'article 2, paragraphe 1, point 1, de l'ErbStG, et la succession de la fille ne comportait que du patrimoine étranger, au sens de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG (par opposition à du patrimoine « interne »).

5 — Arrêt Welte (C-181/12, EU:C:2013:662).

14. Deuxièmement, la juridiction de renvoi relève que le refus d'accorder une réduction des droits de succession en application de l'article 27, paragraphe 1, de l'ErbStG est susceptible de constituer une restriction aux mouvements de capitaux, car il a pour effet de diminuer la valeur de la succession comportant un patrimoine soumis à des droits de succession étrangers [6]. Cependant, elle éprouve des doutes à cet égard au vu de l'arrêt Block (C-67/08, EU:C:2009:92) qui, dans une situation de double imposition, a exclu l'existence d'une restriction aux mouvements de capitaux découlant de l'ErbStG, au motif que les États membres n'ont pas l'obligation d'adapter leur propre système fiscal aux différents systèmes de taxation des autres États membres et bénéficient, sous réserve du respect du droit de l'Union, d'une certaine autonomie en la matière.

15. Troisièmement, la juridiction de renvoi s'interroge sur l'éventuelle justification d'une telle restriction. Dans ce cadre, elle se demande, d'une part, si l'article 27, paragraphe 1, de l'ErbStG établit une différence de traitement autorisée au titre de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE ou une discrimination arbitraire interdite en application de l'article 65, paragraphe 3, TFUE et, d'autre part, si la restriction qu'il apporte n'est pas justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général visant à préserver la cohérence du régime fiscal allemand.

16. C'est dans ces circonstances que le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« La libre circulation des capitaux résultant de l'article 63, paragraphe 1, TFUE, combiné à l'article 65 TFUE s'oppose-t-elle aux dispositions d'un État membre qui prévoient, en cas de succession au bénéfice de personnes appartenant à une classe d'imposition déterminée, une réduction des droits de succession si la succession comporte un patrimoine qui, au cours des dix ans ayant précédé celle-ci, a fait l'objet d'une succession dont les bénéficiaires relèvent de la classe d'imposition précitée et si cette succession antérieure a été soumise à des droits de succession dans cet État membre, alors qu'une réduction des droits de succession est exclue si la succession antérieure a donné lieu à la perception de droits de succession dans un autre État membre ? »

III – La procédure devant la Cour

17. Des observations ont été soumises par M. Feilen, les gouvernements allemand, espagnol et du Royaume-Uni ainsi que par la Commission européenne. Toutes les parties, sauf le gouvernement espagnol, ont été entendues à l'audience du 27 janvier 2016.

IV – Appréciation

A – *Synthèse des observations des parties*

18. M. Feilen propose à la Cour de répondre à la question posée de manière affirmative. Il constate que, selon la jurisprudence de la Cour, les successions relèvent bien de la libre circulation des capitaux. Il estime, par ailleurs, que la situation de l'affaire au principal n'est pas comparable à celle de l'arrêt Block (C-67/08, EU:C:2009:92), car il ne s'agit pas en l'espèce d'une imposition parallèle, produisant un effet cumulatif, mais uniquement du rattachement national de la succession antérieure. Il soutient, en outre, que la restriction ne peut pas être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, à savoir la préservation de la cohérence du régime fiscal allemand, car il n'existe pas de lien direct entre l'avantage fiscal (l'octroi d'une réduction des droits de succession) et un désavantage (l'imposition de la succession antérieure). En effet, la réduction des droits de succession ne serait pas accordée au regard de la rentrée fiscale nationale réalisée auparavant.

6 — Arrêt Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148, point 41).

19. Le gouvernement allemand, en revanche, propose à la Cour de répondre à la question posée par la négative.

20. En effet, il estime que la disposition nationale en cause ne constitue pas une restriction aux mouvements de capitaux, car la diminution de la valeur de la succession constituée par un patrimoine étranger ne résulte pas de l'application de ladite disposition, et donc d'une imposition en Allemagne, mais de l'exercice parallèle par la République fédérale d'Allemagne et la République d'Autriche de leur compétence fiscale. Le gouvernement allemand considère donc que la solution établie dans l'arrêt Block (C-67/08, EU:C:2009:92) est transposable au cas d'espèce en ce sens que la République fédérale d'Allemagne n'a pas l'obligation d'adapter son propre système fiscal pour tenir compte des droits de succession acquittés dans d'autres États membres, même si cela aboutit à une double imposition d'une succession.

21. À titre subsidiaire, le gouvernement allemand fait valoir que la soi-disant distinction opérée par l'article 27, paragraphe 1, de l'ErbStG entre une succession antérieure imposée en Allemagne et une succession antérieure imposée dans un autre État membre n'aboutit pas à une discrimination interdite, dès lors que les situations nationales et transfrontalières ne sont pas objectivement comparables, la République fédérale d'Allemagne n'ayant pas le même droit d'imposition dans les deux cas.

22. Le gouvernement espagnol propose également de répondre négativement à la question posée. Il insiste sur l'existence d'une raison impérieuse d'intérêt général justifiant la distinction opérée par l'article 27 de l'ErbStG quant au lieu où le patrimoine a été imposé, plus particulièrement sur la nécessité de préserver la cohérence du régime fiscal allemand.

23. Le gouvernement du Royaume-Uni abonde en ce sens. Il considère que la législation allemande en cause ne crée aucune restriction à la libre circulation des capitaux, car la République fédérale d'Allemagne n'a pas imposé au patrimoine étranger de la mère du requérant au principal des droits de succession plus élevés que ceux qu'elle impose aux biens exclusivement situés en Allemagne. En effet, selon le gouvernement du Royaume-Uni, cette législation n'impose des droits de succession plus élevés que si des biens, et ce quelle que soit leur localisation, n'ont pas été soumis au cours des dix années précédentes aux droits de succession allemands. Dans ces circonstances, il estime que la situation de la présente affaire est analogue à celle de l'arrêt Block (C-67/08, EU:C:2009:92), la double imposition étant le résultat de l'exercice parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale.

24. Le gouvernement du Royaume-Uni soutient, aussi, que la soi-disant restriction à la libre circulation des capitaux est justifiée par la nécessité de préserver la cohérence du régime fiscal allemand, adoptant ainsi la même position que les autres gouvernements sur l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal et un prélèvement fiscal déterminé.

25. La Commission propose à la Cour de répondre à la question posée de manière affirmative.

26. La Commission estime que l'article 27 de l'ErbStG comporte une restriction aux mouvements de capitaux, car, en favorisant les acquisitions successives d'un patrimoine « interne » déjà imposé en Allemagne, il contribue à la diminution de la valeur d'un patrimoine hérité provenant d'un autre État membre [7]. Ce dernier étant soumis à une imposition plus élevée qu'un patrimoine « interne », le fait d'effectuer des investissements dans un autre État membre, de les y maintenir et de les transmettre à un héritier en Allemagne apparaîtrait moins intéressant pour le défunt et l'héritier. Dans ce contexte, la Commission observe que la solution de l'arrêt Block (C-67/08, EU:C:2009:92) n'est pas applicable étant donné que les faits de l'espèce ne sont pas comparables.

7 — Il est fait référence à l'arrêt Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, points 30 et suiv.).

27. Enfin, la Commission considère que la mesure en cause ne peut être regardée comme étant justifiée en vertu de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE. Il n'existerait objectivement aucune différence de situation de nature à justifier une inégalité fiscale en ce qui concerne le niveau des droits de succession dus au titre d'un patrimoine interne et d'un patrimoine étranger, car le calcul des droits est, dans les deux cas, lié à la valeur des biens inclus dans la succession. Le fait que l'avantage fiscal ne soit accordé qu'au patrimoine interne ne serait pas imposé par la ratio legis de l'article 27 de l'ErbStG visant à éviter une réduction excessive du patrimoine familial en cas d'acquisitions successives au cours d'une période relativement courte, et ce quelle que soit la localisation du patrimoine.

28. Une justification par la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal n'est pas non plus, selon la Commission, envisageable en l'espèce, car la charge fiscale ne reposerait pas sur le même contribuable que celui bénéficiant de l'avantage fiscal [8], le redevable des droits de la première succession en Autriche étant le requérant au principal agissant en tant que successeur en droit de la défunte et le redevable des droits de la seconde succession en Allemagne étant le requérant lui-même.

B – *Analyse*

1. La succession en cause au principal relève-t-elle du droit de l'Union et plus particulièrement de la libre circulation des capitaux ?

29. Ainsi que le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) l'indique lui-même dans la décision de renvoi, ladite question appelle clairement une réponse affirmative.

30. Il y a lieu de rappeler d'emblée que, en vertu d'une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union [9].

31. Il ressort également d'une jurisprudence constante que « les successions, qui consistent en une transmission à une ou à plusieurs personnes du patrimoine laissé par une personne décédée relevant de la rubrique XI de l'annexe I de la directive 88/361, intitulée "Mouvements de capitaux à caractère personnel", constituent des mouvements de capitaux au sens de l'article [63 TFUE], à l'exception des cas où leurs éléments constitutifs se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre» [10].

32. En raison de l'acquisition du patrimoine étranger (autrichien), la succession dont a bénéficié M. Feilen ne peut à l'évidence pas être considérée comme une opération purement interne.

33. Il s'ensuit qu'il y a lieu d'examiner ensuite si une réglementation nationale telle que celle en cause au principal constitue une restriction aux mouvements de capitaux.

8 — La Commission se fonde sur l'arrêt Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, point 60).

9 — Arrêts Commission/France (C-334/02, EU:C:2004:129, point 21) ; Commission/Grèce (C-155/09, EU:C:2011:22, point 39), et Commission/Autriche (C-10/10, EU:C:2011:399, point 23).

10 — Voir, notamment, arrêts Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, point 58) ; van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, points 40 à 42) ; Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, point 22), et Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, point 20). Pour d'autres exemples, en matière de droits de succession (voire donation), voir, notamment, arrêts Geurts et Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631) ; Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20) ; Eckelkamp e.a. (C-11/07, EU:C:2008:489) ; Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490) ; Block (C-67/08, EU:C:2009:92) ; Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) ; Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65) ; Halley (C-132/10, EU:C:2011:586); Commission/Espagne (C-127/12, EU:C:2014:2130) ; Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) ; Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148) ; Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), ainsi que Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Voir, également, les affaires en cours, Hünnebeck (C-479/14), pendante devant la Cour [mes conclusions dans cette affaire ont été lues le 18 février 2016 (C-479/14, EU:C:2016:100)] et Sparkasse Allgäu (C-522/14), pendante devant la Cour [voir conclusions de l'avocat général Szpunar dans l'affaire Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)].

2. L'article 27, paragraphe 1, de l'ErbStG constitue-t-il une restriction à la libre circulation des capitaux ?

34. L'existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux suppose qu'une différence dans le traitement fiscal s'applique à des situations objectivement comparables.

35. Je rappelle que selon l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, 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. Cette dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux doit être interprétée de manière stricte et ne doit 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. Une inégalité de traitement ne peut être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux que, premièrement, lorsque l'inégalité de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou, deuxièmement, lorsqu'elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général [11].

36. Dans le cas présent, la différence de traitement fiscal est évidente.

37. Partant, comme le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), du principe que la disposition en question doit être interprétée en ce sens que l'allègement fiscal n'est accordé que si l'acquisition précédente a été imposée en Allemagne, je constate, en effet, que cette réglementation favorise les acquisitions successives d'un « patrimoine interne » (par des personnes de la « classe d'imposition I» [12]) déjà soumis aux droits de succession en Allemagne lors de l'acquisition précédente pour cause de décès par rapport aux acquisitions successives d'un « patrimoine étranger » dont l'acquisition précédente n'a pas été imposée en Allemagne, mais dans un autre État membre.

38. Avant de conclure à l'existence ou non d'une restriction à la libre circulation des capitaux, il est utile de se référer à quelques arrêts de la Cour abondamment cités par les parties dans la mesure où ils portaient sur la législation allemande en matière de droits de succession.

39. Dans l'arrêt Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, point 32) [13], la Cour a jugé que, « [e]n l'occurrence, les dispositions nationales en cause au principal, en tant qu'elles aboutissent à ce qu'une succession comprenant un bien agricole et forestier situé dans un autre État membre soit soumise, en Allemagne, à des droits de succession plus élevés que ceux qui seraient dus si les biens constituant la succession étaient exclusivement situés sur le territoire de ce dernier État, ont pour effet de restreindre les mouvements de capitaux en diminuant la valeur d'une succession comprenant un tel bien situé hors du territoire allemand ».

11 — Voir arrêts Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, point 43) ; Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, point 29), et Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, point 45).

12 — Conformément à l'article 15, paragraphe 1, de l'ErbStG, les parents du de cujus qui relèvent de la « classe d'imposition I » sont les conjoints et les partenaires, les enfants et les enfants du conjoint, les descendants des enfants et des enfants du conjoint ainsi que les ascendants, pour les successions.

13 — Voir O'Shea, T., « ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules », *Tax Notes International,* 11 février, 2008, p. 468 et suiv. ; Michel, V., « Impôt sur les successions et situation du bien imposé », *Europe,* mars 2008, p. 16 ; Leistentritt, M., « Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr », *European Law Reporter (ELR),* 7-8/2008, p. 271 et suiv. ; Kemmeren, E., « The Netherlands : Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands », *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012,* Linde Verlag, Vienne 2013, p. 147 à 164.

40. La Cour a encore été appelée à examiner la réglementation allemande de l'ErbStG dans les arrêts Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, point 25) et Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148, point 43), qui, dans la mesure où elle fait dépendre du lieu de résidence du défunt ou du bénéficiaire au moment du décès l'application d'un abattement sur la base imposable du bien immeuble concerné, aboutit à ce que les successions entre les non-résidents qui comprennent un tel bien sont soumises à une charge fiscale plus lourde que celles impliquant au moins un résident et, partant, a pour effet de diminuer la valeur de ladite succession [14].

41. Dans ces dossiers, l'État de résidence du défunt imposait au patrimoine étranger des droits de succession plus élevés que ceux qui seraient dus si les biens constituant la succession étaient exclusivement situés dans l'État membre du défunt [15] (l'État taxant les deux patrimoines) ou calculait différemment l'abattement ou la base imposable en cas de donation d'un immeuble situé en Allemagne en fonction de la résidence en Allemagne ou non du donateur ou donataire (les droits de donation étant dus dans les deux cas) [16].

42. Dans ces trois arrêts, la Cour a conclu qu'il n'existait aucune différence objective entre la situation de personnes dont aucune ne réside en Allemagne et celle dans laquelle l'une au moins de ces dernières réside dans ledit État ou encore entre la succession comprenant un bien sis en Allemagne et celle dans laquelle le bien est situé dans un autre État membre, car le montant des droits de succession afférents à un immeuble situé en Allemagne était calculé, en application de l'ErbStG, en fonction à la fois de la valeur de ce bien immeuble et du lien personnel existant entre le défunt et l'héritier. Or, ni l'un ni l'autre de ces deux critères ne dépend du lieu de la résidence des parties ou de la situation du patrimoine. Aucune différence objective entre ces situations ne pouvait donc rendre compatible avec le traité la différence de traitement fiscal qui leur est appliquée.

43. Plusieurs parties ont également cité l'arrêt Block (C-67/08, EU:C:2009:92), les gouvernements allemand et du Royaume-Uni estimant qu'il serait applicable mutatis mutandis à la présente affaire. Dans cette affaire, M^me^ Block, résidente en Allemagne, se voyait obligée de payer, sur des biens situés en Espagne dont elle avait hérité, les droits de succession allemands sans pouvoir en déduire les droits de succession payés en Espagne, la République fédérale d'Allemagne et le Royaume d'Espagne n'ayant entre eux aucune convention en vue d'éviter la double imposition en matière de successions.

44. La Cour a conclu dans cette affaire à l'absence de restriction aux mouvements de capitaux en considérant qu'une double imposition juridique telle que celle en cause était le résultat de l'exercice parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale.

45. À mon avis, la présente affaire se distingue des arrêts évoqués ci-dessus.

46. D'une part, la situation de double imposition juridique ayant donné lieu à l'arrêt Block (C-67/08, EU:C:2009:92) se caractérisait par l'absence de traitement fiscal différent, puisque la législation allemande traitait de la même façon tous les contribuables. Il est vrai que M^me^ Block aurait payé moins d'impôts si tout son patrimoine avait été situé en Allemagne, mais le désavantage qu'elle subit n'est pas le fait de la législation allemande. Il résulte, en effet, de l'exercice parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale [17].

14 — Voir, au sujet de l'ErbStG et sa compatibilité ou non avec le droit de l'Union, inter alia Fraberger, F., « Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht », SWI 1998, p. 30 ; Tumpel, M., « Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer », SWI 2000, p. 2 ; Fellner, K., « Erbschafts- und Schenkungssteuer : Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig ? », RdW 2005, p. 44 ; Fellner, K., « Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig ? », SWK 2006, p. 57 ; Fraberger, F., Burgstaller, E., et Haslinger, K., « Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer », taxlex 2007, p. 707 et, en particulier, p. 715, ainsi que Petritz, M., « ErbStG : Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer », RdW 2008/125, p. 174.

15 — Arrêt Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, point 32) et conclusions de l'avocat général Mazák dans l'affaire Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, point 35).

16 — Arrêts Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, point 25) et Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148, point 43).

17 — Arrêts Kerckhaert et Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, point 20) ainsi que Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, points 26 et suiv.).

47. D'autre part, contrairement aux affaires ayant donné lieu aux arrêts Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) et Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148), la présente affaire se caractérise par l'absence de comparabilité objective des situations, à savoir celle d'un contribuable résidant en Allemagne qui a hérité d'un patrimoine ayant déjà été, au cours des dix années précédentes, imposé en Allemagne et la situation d'un autre contribuable résidant également en Allemagne qui a hérité d'un patrimoine ayant déjà fait au cours de la même période l'objet d'une imposition, mais dans un autre État membre.

48. Je voudrais ici reprendre quelques considérations que j'ai consacrées à ce problème de comparabilité dans mes conclusions dans l'affaire Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, points 37 à 40) :

« 37. […] les situations respectives des résidents et des non-résidents ne sont pas comparables à l'égard du système fiscal d'un État membre si cet État membre n'a pas le pouvoir ou n'exerce pas le pouvoir de taxer les non-résidents [18].

38. C'est cette même exigence qui explique la présomption exprimée par la Cour dans l'arrêt Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, point 24) selon laquelle "les établissements stables situés dans un autre État membre […] ne se trouvent pas dans une situation comparable aux établissements stables résidents *à l'égard des mesures prévues par un État membre afin de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices d'une société résidente*" (c'est moi qui souligne) [19].

39. L'idée n'est pas neuve. Ainsi, dans l'arrêt Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), la Cour avait déjà jugé que les actionnaires personnes physiques d'une société mère non-résidente au Royaume-Uni ne pouvaient pas bénéficier du même crédit d'impôt que les actionnaires personnes physiques d'une société mère résidente au Royaume-Uni sur les dividendes payés par des filiales résidentes au Royaume-Uni lorsque, sur ces dividendes sortants, aucun impôt britannique n'était levé. La Cour avait précisé dans son arrêt qu'il en irait différemment si, en vertu d'une convention préventive de la double imposition ou sur la base d'une décision unilatérale, le Royaume-Uni avait conservé le droit d'imposer les dividendes sortants à l'impôt britannique sur le revenu.

40. Au vu de ces considérations, la Cour a jugé que les articles 49 TFUE et 63 TFUE "ne s'opposent pas à ce qu'un État membre, lors d'une distribution de dividendes par une société résidente dudit État, accorde aux sociétés bénéficiaires desdits dividendes qui résident également dans cet État un crédit d'impôt correspondant à la fraction de l'impôt acquittée par la société distributrice sur les bénéfices distribués, mais n'en accorde pas aux sociétés bénéficiaires qui résident dans un autre État membre et qui ne sont pas assujetties à l'impôt dans ce premier État au titre de ces dividendes" [20]. »

18 — Cette idée a été confirmée au point 65 de l'arrêt Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), lequel indique, « dès lors que la République fédérale d'Allemagne n'exerce aucune compétence fiscale sur les résultats d'un tel établissement stable [non résident], la déduction de ses pertes n'étant plus autorisée en Allemagne, la situation d'un établissement stable situé en Autriche n'est pas comparable à celle d'un établissement stable situé en Allemagne à l'égard des mesures prévues par la République fédérale d'Allemagne afin de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices d'une société résidente ».

19 — Voir points 27 et 64 de l'arrêt Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

20 — Arrêt Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, point 74). Pour un cas récent dans lequel la Cour a constaté que la différence de situation objective découlait du renoncement, par un État membre, à l'exercice de sa compétence fiscale sur les dividendes distribués par des sociétés résidentes dans un autre État membre à la suite de la conclusion d'une convention préventive de la double imposition, voir arrêt Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, points 80 à 82).

49. Je concluais que, « puisqu'il ne peut y avoir d'avantage fiscal s'il n'y a pas de pouvoir de taxation [21], la situation d'une société telle que Timac Agro ne me paraît pas comparable à celle d'une société établie en Allemagne et possédant un établissement stable dans ce même État membre» [22] (point 74 desdites conclusions).

50. En d'autres mots, le critère décisif lors de la détermination de la comparabilité objective de situations nationales et transfrontalières est l'existence d'un droit d'imposition pour l'État membre en question dans les deux situations [23].

51. Ces conclusions sont transposables dans la présente affaire. En effet, ainsi que l'a souligné à juste titre le gouvernement allemand, dans le cadre d'une situation purement nationale, toutes les opérations d'acquisition, tant l'acquisition antérieure que la deuxième opération d'acquisition, relèvent de la compétence fiscale allemande. En revanche, dans le cadre d'une situation transfrontalière, comme celle en cause dans la procédure au principal, la République fédérale d'Allemagne n'a pas et n'a pas eu de droit d'imposition sur l'acquisition antérieure, sa compétence fiscale ne portant que sur la deuxième acquisition. Lors de l'exercice de sa compétence fiscale, incluant l'application des réductions prévues à l'article 27 de l'ErbStG, la République fédérale d'Allemagne n'est donc pas tenue de tenir compte d'acquisitions (antérieures) qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale.

52. Autrement dit, la République fédérale d'Allemagne ne privilégie pas à l'impôt des successions un patrimoine national par rapport à un patrimoine étranger qu'elle taxerait également. En l'espèce, elle ne taxe pas le patrimoine étranger.

53. Comme la comparabilité des situations fait défaut, la différence de traitement fiscal ne constitue pas une restriction à la libre circulation des capitaux.

3. À titre subsidiaire : existence d'une justification

54. Dans l'hypothèse où la Cour conclurait à la comparabilité des situations et donc à l'existence d'une restriction, je pense que celle-ci serait en tout état de cause justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.

55. J'analyserai ci-dessous les deux raisons invoquées dans les observations écrites et à l'audience, à savoir la cohérence fiscale du système allemand et la nécessité d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition.

a) Cohérence fiscale

56. La Cour a déjà admis que la nécessité de préserver la cohérence d'un régime fiscal pouvait justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité [24].

21 — Selon le principe énoncé au point 24 de l'arrêt Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) et précédemment appliqué dans l'arrêt Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Cette conclusion ne valait que pour l'exercice fiscal 1999 [deuxième question préjudicielle dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)], car, pour les années antérieures, il y avait eu exercice du pouvoir fiscal et donc comparabilité (première question préjudicielle). Au point 28 dudit arrêt, la Cour a estimé (confirmant mes conclusions) que, en consentant le même avantage aux établissements stables non-résidents qu'à des établissements stables résidents, il y avait « assimilation » et donc situations comparables.

23 — Arrêts Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, point 24) et Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, point 65).

24 — Arrêts Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, point 21) ; Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, point 43) ; Commission/Belgique (C-250/08, EU:C:2011:793, point 77) ; Commission/Hongrie (C-253/09, EU:C:2011:795, point 78), et K (C-322/11, EU:C:2013:716, point 71).

57. Dans ce cadre, elle a exigé que dans le chef du même contribuable et pour le même impôt, le système fiscal en cause crée un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et un prélèvement fiscal déterminé [25]. Je vais examiner ces trois conditions, celle relative au lien direct entre l'avantage et le prélèvement étant la plus fondamentale.

i) Le lien direct entre l'avantage fiscal concerné et un prélèvement fiscal déterminé

58. En adoptant l'article 27 de l'ErbStG, le législateur allemand a prévu pour des motifs d'équité une mesure en vertu de laquelle le fisc allemand renonce à une partie des droits de succession qui lui reviennent du fait d'une acquisition, au motif qu'il a déjà perçu, sur le même patrimoine, des droits de succession lors d'une acquisition antérieure, intervenue dans les dix ans qui précèdent, la réduction étant dégressive avec le nombre d'années.

59. En prévoyant une réduction des droits de succession lors de la seconde acquisition, l'article 27 de l'ErbStG vise à éviter partiellement une double imposition en Allemagne d'un patrimoine transmis par succession de manière rapprochée dans le temps. Cette double imposition en Allemagne ne peut évidemment intervenir que s'il y a eu une première imposition en Allemagne.

60. En d'autres mots et ainsi que l'ont souligné les gouvernements espagnol et du Royaume-Uni, l'avantage fiscal associé à la réduction vise à compenser le prélèvement fiscal intervenu lors de l'acquisition antérieure. Cet avantage est lié au fait que l'imposition en Allemagne de la première acquisition a diminué la valeur de la seconde.

61. Je suis donc d'accord avec le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) qui estime dans sa décision de renvoi « qu'il y a un lien entre la charge fiscale (par imposition de l'acquisition antérieure) et la réduction fiscale (lors de l'imposition de l'acquisition subséquente)» [26].

62. À cet égard, il est possible de dresser un parallèle entre la présente affaire et celles ayant donné lieu aux arrêts Commission/Belgique (C-250/08, EU:C:2011:793) et Commission/Hongrie (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. En droit hongrois, une taxe proportionnelle est prélevée sur les achats d'immeubles hongrois destinés à servir de résidence principale, la taxe déjà payée à l'occasion d'un premier achat étant déduite de la taxe due sur le deuxième achat (et ainsi de suite), de façon à ne porter que sur la différence de prix [un peu à la manière de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)]. Par contre, en cas de premier achat effectué dans un autre État membre, la taxe hongroise portera sur le prix intégral du deuxième achat effectué en Hongrie. Si la Cour a jugé qu'il y avait entrave, elle a aussi jugé qu'elle était justifiée par la cohérence du système fiscal hongrois, en ce qu'il existait un lien entre l'avantage fiscal accordé lors du deuxième achat et le prélèvement initial [27].

25 — Arrêts Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, point 44) ; Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, point 72) ; Commission/Belgique (C-250/08, EU:C:2011:793, point 71) ; Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, point 57), et K (C-322/11, EU:C:2013:716, point 66).

26 — L'avocat général Mengozzi dans ses conclusions dans l'affaire Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, point 71) parle de « lien direct et logique de symétrie ».

27 — Voir Steichen, A., *Précis de droit fiscal communautaire,* Éditions Saint Paul, 2015, p. 90.

64. La Cour a adopté le même raisonnement dans l'arrêt Commission/Belgique (C-250/08, EU:C:2011:793), rendu le même jour, à propos d'un système belge comparable. Elle a jugé au point 73 dudit arrêt qu'« il convient de relever que, comme le Royaume de Belgique ne dispose d'aucun droit d'imposition sur l'opération d'achat qui a été effectuée précédemment dans un autre État membre par les personnes qui décident d'établir leur nouvelle résidence principale dans la Région flamande, la configuration de cet avantage fiscal reflète une logique symétrique» [28].

65. En l'espèce, ce sont les premiers droits de succession autrichiens qui ont diminué la valeur de la deuxième succession et non des droits de succession payés en Allemagne. La réduction en pourcentage des droits de succession allemands portant sur une deuxième succession n'a lieu que parce qu'elle est liée au montant qui aura fait l'objet des droits de succession lors d'une première acquisition. Les droits dus sur les deux successions portent sur le même patrimoine, en tous cas en valeur, si ce n'est en termes physiques, même si l'identité physique du patrimoine a évidemment beaucoup plus de chance d'être constatée si l'écart de temps entre les deux acquisitions est réduit.

ii) L'avantage et le prélèvement doivent concerner le même impôt

66. Cette condition [29] est évidemment remplie en l'occurrence puisqu'à la fois l'avantage et le prélèvement concernent les droits de succession.

iii) Le même contribuable doit être en cause

67. Cette condition est rarement exigée en tant que telle [30]. La Cour a même indiqué que les deux dernières conditions, « en l'occurrence, le même contribuable et la même imposition, ont été considérées [dans certains arrêts] suffisantes [...] afin d'établir l'existence d'un tel lien» [31], à savoir le lien entre un avantage fiscal et un prélèvement.

68. Dans l'arrêt Commission/Belgique (C-250/08, EU:C:2011:793), la Cour, après avoir constaté un lien entre un avantage et un prélèvement, ajoute au point 75 que, « en effet, d'une part, il s'agit d'un même contribuable qui a déjà acquitté les droits en cause et qui est éligible à la déduction et, d'autre part, d'un avantage accordé dans le cadre d'une même imposition ». Comme si ces éléments apportaient la preuve du lien direct, présenté au point 71 dudit arrêt, comme la seule condition permettant de faire prospérer la justification tirée de la cohérence fiscale.

69. Dans la présente affaire, même si le lien direct est clairement établi, je remarque que le contribuable qui doit payer les droits de succession sur la deuxième acquisition n'est évidemment pas celui qui a été redevable des droits de succession sur la première acquisition, puisque ce dernier est nécessairement décédé.

28 — Ce raisonnement aurait pu conduire la Cour à conclure que les situations en cause n'étaient pas comparables. Voir, par analogie, arrêt Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, point 42). Je note toutefois que la Cour aurait pu conclure dans ces affaires que, en réalité, les situations n'étaient pas comparables, ce qui excluait l'existence d'une restriction à la libre circulation des personnes et rendait inutile l'examen d'éventuelles justifications (voir points 34 à 53 des présentes conclusions).

29 — Voir arrêts Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, point 40) ; Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, point 57), et Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, point 36).

30 — Arrêts Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, point 35) et Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, point 36).

31 — Arrêt K (C-322/11, EU:C:2013:716, point 70).

70. Cela étant, je propose à la Cour d'interpréter souplement cette condition comme l'avait déjà proposé l'avocat général Kokott dans ses conclusions dans l'affaire Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), où elle indiquait qu'« il peut aussi exceptionnellement exister un lien justifiant la cohérence fiscale lorsqu'une charge pesant sur un contribuable est compensée par un allègement pour un autre contribuable» [32].

71. Deux éléments m'amènent à penser que des circonstances exceptionnelles sont ici présentes. Tout d'abord, la réglementation vise la même matière imposable aux droits de succession. Dans la présente affaire, il s'agit des biens de la fille de M[me] Feilen dont la mère a hérité et qui sont passés à M. Feilen dès le décès de la mère. Ensuite, si les contribuables sont différents, ils font nécessairement partie de la même famille, l'objectif de la législation allemande étant clairement de tenir compte du fait qu'un patrimoine qui passe de génération en génération entre parents proches n'est normalement de nouveau sujet à droits de succession qu'après une certaine durée. En réalité, la législation allemande veut éviter qu'en fait, sinon en droit, un même patrimoine ne soit amputé dans un délai bref d'un deuxième prélèvement disproportionné. Or, la Cour a jugé que la cohérence du système fiscal (et plus particulièrement l'existence du lien direct entre avantage et prélèvement) devait s'apprécier au regard de l'objectif de la réglementation en cause [33].

72. Par ailleurs, et à titre surabondant, je remarque que l'objectif de la réglementation en cause ne serait pas nécessairement atteint en étendant la réduction allemande à une situation telle que celle en cause au principal, où les droits de succession ont été payés dans un autre État membre sur une succession antérieure entre des parents proches au cours des dix années précédentes.

73. Ainsi que l'a relevé le gouvernement du Royaume-Uni, il se peut en effet que l'autre État membre applique des droits de succession considérablement inférieurs aux droits de succession allemands. Si la République fédérale d'Allemagne avait l'obligation d'accorder la réduction en cause pour le seul motif que des droits de succession auraient été payés dans un autre État membre sur les mêmes biens au cours des dix années précédentes, la République fédérale d'Allemagne pourrait être obligée d'accorder sur la deuxième succession une réduction supérieure aux droits appliqués à la première succession.

b) Maintien d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition

74. Une restriction à la libre circulation des capitaux peut également être justifiée par la nécessité de maintenir une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition [34].

75. J'avoue que j'ai quelques difficultés à percevoir exactement les contours de cette justification, qui me paraît avoir un statut un peu particulier dans la jurisprudence de la Cour.

76. Elle est tout d'abord la dernière-née des justifications acceptées par la Cour pour justifier, en matière de fiscalité directe, une mesure restrictive ou attentatoire à l'une des libertés fondamentales de circulation.

32 — Point 61. Voir Hintsanen, L., et Pettersson, K., « The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case », IBFD, avril 2006, p. 130, p. 132 et suiv. (« rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief »).

33 — Arrêts Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, point 44 et jurisprudence citée) ainsi que K (C-322/11, EU:C:2013:716, point 69).

34 — Voir arrêt Commission/Royaume-Uni (C-172/13, EU:C:2015:50, point 24) avec renvoi aux arrêts Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, point 51) ; Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, points 51, 57 et 60), ainsi que A (C-123/11, EU:C:2013:84, point 46). Voir, également, arrêt X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, points 28 et suiv.).

77. Elle est aussi la seule à avoir été acceptée par la Cour alors qu'aucune partie ne l'avait jamais invoquée, en tout cas sous cette forme, c'était dans l'arrêt Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, points 43 et suivants).

78. Au départ, la Cour n'acceptait de la prendre en considération que si, dans un dossier, elle se présentait simultanément avec deux autres causes de justification, à savoir la nécessité de la lutte contre l'évasion fiscale et la nécessité d'éviter le risque que le contribuable bénéficie deux fois du même avantage.

79. Postérieurement, la Cour n'a plus exigé que la combinaison des deux premiers arguments (arrêt Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, notamment point 60) avant de juger dans l'arrêt X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, points 28 et suivants) que la préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition pouvait à elle seule servir de cause de justification.

80. Au niveau de la définition de cette cause de justification, de très nombreux arrêts de la Cour permettent aux États membres d'empêcher que des contribuables aient la faculté d'opter entre plusieurs systèmes fiscaux nationaux, ce qui compromettrait le droit d'un État membre d'exercer sa compétence fiscale [35] :

— c'était la prévention légitime du « loss shopping » dans l'arrêt Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), où d'ailleurs la démonstration que Marks & Spencer n'avait aucun choix entre plusieurs systèmes fiscaux nationaux pour y déduire les pertes de ses filiales non-résidentes a amené la Cour à déclarer la législation britannique non proportionnée (notamment points 53 et suivants) ;

— c'était le cas dans l'arrêt Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), où ce choix aurait pu s'offrir au contribuable pour la déduction de transferts financiers intragroupes ;

— c'était le cas dans l'arrêt Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, point 52), où le contribuable avait « la faculté d'opter pour la prise en compte des pertes dudit établissement stable [soit] dans l'État membre où se situe son siège ou dans un autre État membre» [36] ;

— ce fut le cas également dans l'arrêt Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), où la Cour relève au point 39 que « la question de la prise en compte des bénéfices et des pertes des sociétés appartenant au groupe en question ne se pose que pour des sociétés résidentes d'un seul État membre » et pour « la prise en compte des pertes enregistrées dans un seul et même État membre ». Comme il n'y avait pas de choix entre plusieurs systèmes fiscaux nationaux, la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition n'a pas été acceptée comme justification ;

— ce fut le cas également dans l'arrêt SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), où la Cour indique au point 63 que, « puisque au gré du choix opéré par les sociétés se trouvant dans des liens d'interdépendance, l'État membre de la société accordant ses avantages anormaux ou bénévoles serait contraint de renoncer à son droit d'imposer en tant qu'État de résidence de cette société les revenus de celle-ci au profit éventuellement de l'État membre du siège de la société bénéficiaire » ;

— ce fut encore le cas dans l'arrêt X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), où le Royaume des Pays-Bas a justifié sa législation empêchant une société de décider à son gré de constituer ou non avec sa filiale non-résidente une entité fiscale et d'ailleurs de dissoudre cette entité tout aussi librement d'une année à l'autre en fonction des avantages que lui donnait l'un ou l'autre système fiscal national,

35 — Dans l'arrêt Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, point 55), la Cour parle de « déplacement de revenus normalement imposables dans l'un de ces États vers l'autre ».

36 — L'absence de possibilité de choix entre différents systèmes nationaux a motivé le refus de la Cour d'accepter la justification tirée de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition dans l'arrêt A (C-123/11, EU:C:2013:84, points 48 à 55).

celui de l'établissement de la société mère ou celui de l'établissement de la filiale. « Toute extension de cet avantage [à savoir la création d'une entité fiscale] aux situations transfrontalières aurait pour effet [...] de permettre aux sociétés mères de *choisir librement* l'État membre où elles font valoir les pertes de leur filiale non-résidente » (c'est moi qui souligne ; point 41 dudit arrêt), et

— ce fut enfin le cas dans toute la jurisprudence de la Cour sur les taxes à la sortie, à partir de l'arrêt National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) où l'hypothèse de base est évidemment le choix d'un contribuable d'échapper à un impôt sur les plus-values en transférant sa résidence fiscale dans un autre pays où cet impôt est inexistant ou moins élevé.

81. Si la définition de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition est toujours bien fondée sur cette faculté qu'aurait le contribuable de choisir un système fiscal national plutôt qu'un autre, je ne vois pas comment elle pourrait s'appliquer en l'espèce. Ni M. Feilen ni sa mère n'ont eu la possibilité de transférer d'Autriche vers l'Allemagne ou d'Allemagne vers l'Autriche la compétence fiscale d'imposer l'une ou l'autre des successions en cause. Par ailleurs, il n'est nullement question en l'occurrence que la République d'Allemagne puisse perdre au profit de la République d'Autriche une quelconque partie de son pouvoir d'imposition.

82. Par ailleurs, la Cour a souvent refusé de justifier la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition lorsque, comme dans l'arrêt Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), un seul système fiscal est en cause :

— c'était le cas dans l'arrêt Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, point 59), où la Cour a jugé que, « dès lors qu'un État membre a choisi de ne pas imposer les sociétés bénéficiaires établies sur son territoire à l'égard de ce type de revenus, il ne saurait invoquer la nécessité d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres afin de justifier l'imposition des sociétés bénéficiaires établies dans un autre État membre » et dans l'arrêt Santander Asset Management SGIIC e.a. (C-338/11 à C-347/11, EU:C:2012:286, point 48) où elle a jugé que, « dès lors qu'un État membre a choisi de ne pas imposer les OPCVM résidents bénéficiaires de dividendes d'origine nationale, il ne saurait invoquer la nécessité d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres afin de justifier l'imposition des OPCVM non-résidents bénéficiaires de tels revenus»[37] ;

— dans son arrêt Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, point 43), la Cour a jugé que, « [e]n tant que tel, un argument tiré de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres ne saurait donc justifier qu'un État membre refuse systématiquement d'accorder un avantage fiscal à une société mère résidente, au motif que celle-ci a développé une activité économique transnationale qui n'a pas dans l'immédiat vocation à générer des recettes fiscales au profit de cet État »,

— le même raisonnement se retrouve dans l'arrêt Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, point 29), où la Cour juge que « cette différence de traitement ne porte que sur des dividendes entrants, perçus par des sociétés mères résidentes, de telle sorte que la souveraineté fiscale *d'un seul et même État membre* est concernée » (c'est moi qui souligne).

83. À la lecture de ces arrêts, où la nécessité de maintenir une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition n'a pas été acceptée pour justifier une mesure fiscale restrictive, je ne trouve aucune raison de l'accepter dans le dossier en cause ici, où le seul système fiscal allemand est en cause, totalement étranger à la première succession et applicable à la seule seconde.

37 — Voir, aussi, arrêts Commission/Belgique (C-387/11, EU:C:2012:670, points 76 à 79) et Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, point 99).

84. Toutefois, dans certains autres arrêts et notamment les arrêts Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) et Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), même si la Cour n'y a pas retenu la justification en cause, elle semble l'avoir définie de manière plus large comme « [la sauvegarde de] la symétrie entre le droit d'imposition des bénéfices et la faculté de déduction des pertes » (arrêt Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, point 24), expression que l'on retrouve dans l'arrêt Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, points 32 et suivants).

85. Sur la base de cette idée beaucoup plus large qui n'exige plus dans le chef du contribuable une faculté « d'opter » pour un système fiscal ou un autre, on pourrait aussi prétendre dans le cas présent que puisque la République fédérale d'Allemagne n'avait pas du tout de compétence fiscale d'imposer la première succession, elle n'a évidemment aucune obligation d'en tenir compte dans la seconde. Je pense toutefois que pareil raisonnement se situe de manière plus logique dans l'examen de la comparabilité des situations, comme je l'ai fait ci-dessus avant l'examen des justifications.

86. On peut encore souligner que, en 2004, lorsque la mère était cohéritière dans la succession de sa fille, et en 2007, lorsque le requérant a hérité de sa mère, les dispositions de la convention entre la République fédérale d'Allemagne et la République d'Autriche en vue d'éviter la double imposition dans le domaine des droits de succession du 4 octobre 1954 étaient encore applicables. Dans cette convention, les deux États membres s'étaient mis d'accord sur une répartition appropriée de leurs droits d'imposition. Selon l'article 5, paragraphe 1, de cette convention, le droit d'imposer une succession appartenait à l'État membre dans lequel le de cujus avait son domicile au moment de son décès, dans la mesure où il ne s'agissait pas de biens immobiliers ou du patrimoine d'une entreprise.

87. Ainsi, c'est la République d'Autriche qui avait le droit d'imposer l'acquisition, par la mère, de la succession de la fille, étant donné que la fille résidait en Autriche au moment de son décès en 2004. La République fédérale d'Allemagne avait le droit d'imposer l'acquisition de la succession de la mère, étant donné que cette dernière résidait en Allemagne en 2007. Cette répartition claire et appropriée du droit d'imposition serait remise en question si la République fédérale d'Allemagne était tenue de retirer partiellement son droit d'imposition s'agissant de la deuxième opération d'acquisition en 2007 et, par conséquent, de réduire les droits de succession, au motif que la République d'Autriche a exercé son droit d'imposition sur la succession de la fille en 2004.

88. Cela dit, s'agit-il vraiment d'une répartition « équilibrée » du pouvoir d'imposition que recherche la République fédérale d'Allemagne ? N'est-ce pas plutôt l'application pure et simple de la répartition (tout court) de la compétence fiscale intervenue entre la République fédérale d'Allemagne et la République d'Autriche qui intervient en quelque sorte en amont de l'exercice de la compétence fiscale, la preuve étant d'ailleurs que la répartition de la compétence fiscale peut se faire sur la base de critères de rattachement qui normalement peuvent donner lieu à discrimination ou à restrictions comme la nationalité ou la résidence (voir arrêt Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

89. En conclusion, s'il y a bien ici application par la République fédérale d'Allemagne et la République d'Autriche de la répartition de la compétence fiscale qu'elles ont convenue entre elles, je ne pense pas qu'il soit nécessaire de parler de répartition (équilibrée) du pouvoir d'imposition pour conclure que la législation (allemande) telle que celle en cause au principal, n'est pas incompatible avec le droit de l'Union.

38 — Le point 71 de l'arrêt F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) confirme ce raisonnement dans les termes suivants, « la République d'Autriche ayant renoncé, dans ces conventions [préventives de double imposition], à exercer son pouvoir d'imposition sur les donations à des personnes résidant dans ces deux autres États membres, elle ne saurait invoquer la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition afin de soumettre les fondations effectuant une donation à ces personnes à un impôt spécifique, au motif que ces personnes ne sont pas soumises à son autorité fiscale. Cet État membre a donc librement accepté la répartition du pouvoir d'imposition telle qu'elle résulte des stipulations mêmes des conventions relatives à la prévention de la double imposition qu'il a respectivement conclues avec le Royaume de Belgique et la République fédérale d'Allemagne ».

V – Conclusion

90. Pour ces raisons, je propose à la Cour de répondre à la question préjudicielle posée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) comme suit :

La libre circulation des capitaux résultant de l'article 63, paragraphe 1, TFUE combiné à l'article 65 TFUE ne s'oppose pas aux dispositions d'un État membre qui prévoient, en cas de succession au bénéfice de personnes appartenant à une classe d'imposition déterminée, une réduction des droits de succession si la succession comporte un patrimoine qui, au cours des dix ans ayant précédé celle-ci, a déjà fait l'objet d'une succession dont les bénéficiaires relèvent de la classe d'imposition précitée lorsque cette succession antérieure a été soumise à des droits de succession dans cet État membre, alors qu'une réduction des droits de succession est exclue si la succession antérieure n'a donné lieu à la perception de droits de succession que dans un autre État membre.