CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MELCHIOR WATHELET
prezentate la 17 martie 2016 [1]

Cauza C-123/15

Max-Heinz Feilen
împotriva
Finanzamt Fulda

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe, Germania)]

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Libera circulație a capitalurilor — Impozit pe succesiuni — Reglementare a unui stat membru care prevede o reducere a taxelor asupra succesiunii atunci când succesiunea cuprinde un patrimoniu care, în ultimii 10 ani, a făcut obiectul unei succesiuni supuse taxelor asupra succesiunii în același stat membru — Patrimoniu dobândit prin succesiune și impozitat în alt stat membru”

1. Prezenta cerere de decizie preliminară, formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe), privește interpretarea articolului 63 alineatul (1) TFUE și a articolului 65 TFUE. Aceasta a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Feilen, pe de o parte, și Finanzamt Fulda (Administrația Fiscală din Fulda), pe de altă parte, în legătură cu respingerea de către aceasta din urmă a cererii domnului Feilen de reducere a taxelor asupra succesiunii aplicabile succesiunii mamei sale.

I – **Cadrul juridic**

A – *Dreptul Uniunii*

2. Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 88/361/CEE [2] prevede:

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

3. În anexa I la Directiva 88/361, care enumeră mișcările de capital, sunt prevăzute, în titlul XI, intitulat „Circulația capitalului cu caracter personal”, moștenirile și succesiunile.

1 — Limba originală: franceza.

2 — Directiva Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10).

B – *Dreptul german*

4. Dispozițiile Legii privind taxele asupra succesiunii și asupra donațiilor (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) [3], care sunt aplicabile anului fiscal 2007, sunt următoarele.

5. Articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din ErbStG prevede că succesiunile se supun acestei legi ca operațiuni impozabile.

6. Potrivit articolului 2 alineatul 1 punctele 1-3 din ErbStG, obligația fiscală se aplică:

„1. Întregului patrimoniu transmis, în cazurile menționate la articolul 1 alineatul 1 punctele 1-3, în situația în care defunctul, la data decesului, […], sau dobânditorul, la data faptului generator al impozitului, au calitatea de rezidenți. Sunt considerați rezidenți:

a) persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național,

[…]

3. În toate celelalte cazuri, bunurilor transmise care constau în patrimoniul intern, în sensul articolului 121 din Legea de evaluare (Bewertungsgesetz).”

7. Articolul 15 din ErbStG stabilește clasele de impunere. Alineatul 1 are următorul cuprins:

„În funcție de relația personală care există între beneficiar și defunct sau donator, se disting următoarele trei clase de impunere:

Clasa I de impunere:

1. soțul și partenerul de viață,

2. copiii și copiii soțului.”

8. În ceea ce privește reducerea taxelor asupra succesiunii, articolul 27 din ErbStG este formulat după cum urmează:

3 — Dispoziții care rezultă din versiunea legii menționate publicată la 27 februarie 1997 (*Bundesgesetzblatt* I, p. 378), astfel cum a fost modificată ultima dată prin Legea de însoțire a bugetului (Haushaltsbegleitgesetz) din 29 decembrie 2003 (*Bundesgesetzblatt* I, p. 3076, denumită în continuare „ErbStG”).

„(1) În cazul în care persoane din clasa de impunere I dobândesc *mortis causa* un patrimoniu care, în ultimii 10 ani înaintea dobândirii, a fost dobândit deja de persoane din această clasă de impunere, iar în temeiul acestei legi s-au plătit taxe asupra succesiunii, suma taxelor aplicate acestui patrimoniu se reduce, sub rezerva alineatului 3, după cum urmează:

cu…%	atunci când perioada dintre cele două momente la care obligația fiscală a luat naștere este
50	mai scurtă de un an
45	mai lungă de 1 an, dar mai scurtă de 2 ani
40	mai lungă de 2 ani, dar mai scurtă de 3 ani
35	mai lungă de 3 ani, dar mai scurtă de 4 ani
30	mai lungă de 4 ani, dar mai scurtă de 5 ani
25	mai lungă de 5 ani, dar mai scurtă de 6 ani
20	mai lungă de 6 ani, dar mai scurtă de 8 ani
10	mai lungă de 8 ani, dar mai scurtă de 10 ani

(2) […]

(3) Reducerea potrivit alineatului 1 nu poate depăși suma care rezultă din aplicarea procentajelor menționate la alineatul 1 taxelor asupra succesiunii plătite de dobânditorul anterior pentru dobândirea aceluiași patrimoniu.”

II – **Situația de fapt din litigiul principal și întrebarea preliminară**

9. Domnul Feilen, care are reședința în Germania, este unicul moștenitor al mamei sale, decedată în 2007 în același stat membru, unde se găsea locul ultimei sale reședințe. Succesiunea mamei era compusă, în esență, din cota sa parte din succesiunea fiicei sale decedate în 2004, în Austria, unde a avut reședința și mama până la decesul fiicei sale. Deoarece împărțirea moștenirii fiicei s-a realizat în Austria doar după decesul mamei, taxele aferente acestei succesiuni, în valoare de 11 961,91 euro, au fost achitate de domnul Feilen.

10. În declarația fiscală, completată în Germania, în legătură cu succesiunea mamei sale, domnul Feilen a menționat, pe de o parte, ca pasiv succesoral taxele asupra succesiunii achitate în Austria și, pe de altă parte, a solicitat o reducere a taxelor asupra succesiunii în Germania în temeiul articolului 27 din ErbStG. În decizia sa din 28 octombrie 2009, Administrația Fiscală din Fulda a dedus din baza de impozitare taxele asupra succesiunii achitate în Austria, însă a refuzat să acorde reducerea taxelor asupra succesiunii.

11. Finanzgericht (Tribunalul Financiar) a respins acțiunea introdusă de domnul Feilen împotriva deciziei Administrației Fiscale din Fulda, motivând în principal că articolul 27 alineatul 1 din ErbStG presupunea o dobândire anterioară pe cale succesorală, supusă taxelor asupra succesiunii în temeiul acestei legi, și că această situație nu se regăsea în speță deoarece în cazul dobândirii anterioare de către mamă a patrimoniului fiicei sale nu se aplicaseră taxe asupra succesiunii în Germania [4].

4 — La momentul decesului fiicei, mama și fiica nu erau rezidente în Germania în sensul articolului 2 alineatul 1 punctul 1 din ErbStG, iar succesiunea fiicei presupunea numai patrimoniu străin, în sensul articolului 2 alineatul 3 din ErbStG (prin opoziție cu patrimoniul „intern”).

12. Sesizată cu un recurs, instanța de trimitere exprimă îndoieli asupra conformității articolului 27 din ErbStG cu dreptul Uniunii.

13. Aceasta observă, în primul rând, că succesiunea de care a beneficiat reclamantul din litigiul principal ar putea să intre sub incidența dispozițiilor dreptului Uniunii privind libera circulație a capitalurilor. Astfel, succesiunile, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată, intră în domeniul de aplicare al titlului XI din anexa I la Directiva 88/361 și constituie, așadar, circulație a capitalurilor, în sensul articolului 63 TFUE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limitează la interiorul unui singur stat membru [5]. Or, potrivit acesteia, succesiunea de care a beneficiat domnul Feilen nu ar trebui considerată o operațiune pur internă, întrucât acesta a dobândit patrimoniul mamei sale, care este compus, în esență, din cota-parte a mamei sale în succesiunea fiicei sale în Austria, și este, prin urmare, un patrimoniu străin.

14. În al doilea rând, instanța de trimitere arată că refuzul de a acorda o reducere a taxelor asupra succesiunii în aplicarea articolului 27 alineatul 1 din ErbStG poate constitui o restricție privind circulația capitalurilor, deoarece are ca efect reducerea valorii succesiunii care cuprinde un patrimoniu supus taxelor asupra succesiunii străine [6]. Cu toate acestea, instanța de trimitere are îndoieli în această privință având în vedere Hotărârea Block (C-67/08, EU:C:2009:92), care, într-o situație de dublă impunere, a exclus existența unei restricții privind circulația capitalurilor care decurge din ErbStG, pentru motivul că statele membre nu au obligația să își adapteze propriul sistem fiscal la diferitele sisteme de impozitare din alte state membre și beneficiază, cu condiția respectării dreptului Uniunii, de o anumită autonomie în această materie.

15. În al treilea rând, instanța de trimitere ridică problema unei eventuale justificări a unei astfel de restricții. În acest cadru, ea solicită să se stabilească, pe de o parte, dacă articolul 27 alineatul 1 din ErbStG instituie o diferență de tratament autorizată în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE sau o discriminare arbitrară interzisă în aplicarea articolului 65 alineatul (3) TFUE și, pe de altă parte, dacă restricția pe care o prevede nu se justifică printr-un motiv imperativ de interes general care vizează păstrarea coerenței sistemului fiscal german.

16. În aceste împrejurări, Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Libera circulație a capitalurilor, care rezultă din articolul 63 alineatul (1) TFUE coroborat cu articolul 65 TFUE, se opune reglementării dintr-un stat membru care, în cazul succesiunii în beneficiul unor persoane dintr-o anumită clasă de impunere, prevede o reducere a taxelor asupra succesiunii atunci când bunurile succesorale cuprind un patrimoniu care, în ultimii 10 ani înaintea dobândirii, a fost dobândit deja prin succesiune de persoane din această clasă de impunere, iar pentru această dobândire anterioară s-au plătit taxele asupra succesiunii în statul membru, în timp ce reducerea taxelor asupra succesiunii nu se aplică atunci când pentru dobândirea anterioară s-au perceput taxe asupra succesiunii în alt stat membru?”

III – **Procedura în fața Curții**

17. Au depus observații domnul Feilen, guvernele german, spaniol și al Regatului Unit, precum și Comisia Europeană. Toate părțile, cu excepția guvernului spaniol, au fost ascultate în ședința din 27 ianuarie 2016.

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

6 — Hotărârea Comisia/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148, punctul 41).

IV – **Apreciere**

A – *Sinteză a observațiilor părților*

18. Domnul Feilen propune Curții să răspundă afirmativ la întrebarea adresată. Acesta observă că, potrivit jurisprudenței Curții, succesiunile intră sub incidența liberei circulații a capitalurilor. El consideră, pe de altă parte, că situația din cauza principală nu este comparabilă cu cea din Hotărârea Block (C-67/08, EU:C:2009:92), întrucât în speță nu este vorba despre o impunere paralelă, care produce un efect cumulativ, ci doar despre elementul de legătură național al succesiunii anterioare. În plus, acesta susține că restricția nu poate fi justificată printr-un motiv imperativ de interes general, și anume păstrarea coerenței sistemului fiscal german, deoarece nu există o legătură directă între avantajul fiscal (acordarea unei reduceri a taxelor asupra succesiunii) și un dezavantaj (impozitarea succesiunii anterioare). Astfel, reducerea taxelor asupra succesiunii nu este acordată având în vedere venitul fiscal național realizat anterior.

19. Guvernul german, în schimb, propune Curții să răspundă negativ la întrebarea adresată.

20. Astfel, acesta consideră că dispoziția națională în cauză nu constituie o restricție privind circulația capitalurilor, deoarece reducerea valorii succesiunii constituite dintr-un patrimoniu străin nu rezultă din aplicarea dispoziției respective și, prin urmare, dintr-o impunere în Germania, ci din exercitarea în paralel de Republica Federală Germania și de Republica Austria a competenței lor fiscale. Guvernul german consideră, așadar, că soluția adoptată în Hotărârea Block (C-67/08, EU:C:2009:92) poate fi transpusă în speță, în sensul că Republica Federală Germania nu are obligația să își adapteze propriul sistem fiscal pentru a lua în considerare taxele asupra succesiunii achitate în alte state membre, chiar dacă această situație conduce la o dublă impunere a unei succesiuni.

21. În subsidiar, guvernul german arată că așa-zisa distincție realizată la articolul 27 alineatul 1 din ErbStG între o succesiune anterioară impozitată în Germania și o succesiune anterioară impozitată în alt stat membru nu conduce la o discriminare interzisă, din moment ce situațiile naționale și transfrontaliere nu sunt comparabile din punct de vedere obiectiv, Republica Federală Germania neavând același drept de impunere în ambele cazuri.

22. Guvernul spaniol propune de asemenea să se răspundă negativ la întrebarea adresată. Acesta insistă asupra existenței unui motiv imperativ de interes general care justifică distincția realizată la articolul 27 din ErbStG în ceea ce privește locul în care a fost impozitat patrimoniul, în special asupra necesității păstrării coerenței sistemului fiscal german.

23. Guvernul Regatului Unit este de acord cu acest punct de vedere. Acesta consideră că legislația germană în cauză nu creează nicio restricție privind libera circulație a capitalurilor, întrucât Republica Federală Germania nu a aplicat în privința patrimoniului străin al mamei reclamantului din litigiul principal taxe asupra succesiunii mai mari decât cele pe care le stabilește în cazul bunurilor situate exclusiv în Germania. Astfel, potrivit guvernului Regatului Unit, această legislație nu prevede taxe asupra succesiunii mai mari decât dacă bunurile, indiferent de localizarea acestora, nu au făcut obiectul, în cursul ultimilor 10 ani, al taxelor asupra succesiunii germane. În aceste împrejurări, el consideră că situația din prezenta cauză este similară cu cea din Hotărârea Block (C-67/08, EU:C:2009:92), dubla impunere fiind rezultatul exercitării în paralel de către două state membre a competenței lor fiscale.

24. Guvernul Regatului Unit susține de asemenea că așa-numita restricție privind libera circulație a capitalurilor se justifică prin necesitatea păstrării coerenței sistemului fiscal german, adoptând astfel aceeași poziție precum celelalte guverne în privința existenței unei legături directe între avantajul fiscal și o prelevare fiscală determinată.

25. Comisia propune Curții să răspundă afirmativ la întrebarea adresată.

26. Comisia apreciază că articolul 27 din ErbStG include o restricție privind circulația capitalurilor, deoarece, prin favorizarea dobândirilor succesive ale unui patrimoniu „intern” impozitat deja în Germania, contribuie la reducerea valorii unui patrimoniu moștenit care provine din alt stat membru [7]. Având în vedere că acesta din urmă este supus unei impozitări mai ridicate decât un patrimoniu „intern”, realizarea de investiții în alt stat membru, conservarea și transmiterea lor unui moștenitor în Germania s-ar dovedi mai puțin atractive pentru defunct și moștenitor. În acest context, Comisia observă că soluția din Hotărârea Block (C-67/08, EU:C:2009:92) nu este aplicabilă, dat fiind că situația de fapt din speță nu este comparabilă.

27. În cele din urmă, Comisia apreciază că măsura în cauză nu poate fi considerată justificată în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE. Nu ar exista în mod obiectiv nicio diferență de situație de natură să justifice o inegalitate fiscală în ceea ce privește nivelul taxelor asupra succesiunii datorate pentru un patrimoniu intern și pentru un patrimoniu străin, deoarece calcularea impozitului este, în ambele cazuri, legată de valoarea bunurilor incluse în moștenire. Faptul că avantajul fiscal este acordat numai pentru patrimoniul intern nu ar fi impus de *ratio legis* a articolului 27 din ErbStG, care urmărește evitarea unei reduceri excesive a patrimoniului familial în cazul dobândirilor succesive în cursul unei perioade relativ scurte indiferent de localizarea patrimoniului.

28. Potrivit Comisiei, o justificare prin necesitatea de a păstra coerența sistemului fiscal este exclusă în speță, deoarece sarcina fiscală nu ar reveni aceluiași contribuabil care a beneficiat de avantajul fiscal [8], persoana obligată la achitarea taxelor asupra primei succesiuni în Austria fiind reclamantul din litigiul principal în calitate de moștenitor legal al defunctei, iar persoana obligată la achitarea taxelor asupra celei de a doua succesiuni în Germania fiind reclamantul însuși.

B – *Analiză*

1. Succesiunea în discuție în litigiul principal intră sub incidența dreptului Uniunii și în special a liberei circulații a capitalurilor?

29. Astfel cum chiar Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) arată în decizia de trimitere, la întrebarea menționată trebuie să se răspundă în mod clar afirmativ.

30. Este necesar să se amintească de la bun început că, în temeiul unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii [9].

7 — Se face trimitere la Hotărârea Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punctul 30 și urm.).

8 — Comisia se întemeiază pe Hotărârea Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 60).

9 — Hotărârile Comisia/Franța (C-334/02, EU:C:2004:129, punctul 21), Comisia/Grecia (C-155/09, EU:C:2011:22, punctul 39) și Comisia/Austria (C-10/10, EU:C:2011:399, punctul 23).

31. Reiese de asemenea dintr-o jurisprudență constantă că „succesiunile, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată, cuprinse în titlul XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulat «Circulația capitalului cu caracter personal», intră în noțiunea de circulație a capitalurilor în sensul articolului [63 TFUE], cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limitează la interiorul unui singur stat membru”[10].

32. Ca urmare a dobândirii patrimoniului străin (austriac), succesiunea de care a beneficiat domnul Feilen nu poate fi, în mod evident, considerată o operațiune pur internă.

33. Din aceasta rezultă că este necesar să se examineze în continuare dacă o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind circulația capitalurilor.

2. Articolul 27 alineatul 1 din ErbStG constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor?

34. Existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor presupune că o diferență de tratament fiscal se aplică unor situații comparabile în mod obiectiv.

35. Amintim că, potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite. Această derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte și nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63 TFUE. O inegalitate de tratament nu poate fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor decât, în primul rând, în cazul în care diferența de tratament privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau, în al doilea rând, în cazul în care este justificată de un motiv imperativ de interes general[11].

36. În prezenta cauză, diferența de tratament fiscal este evidentă.

37. Pornind, precum Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe), de la principiul că dispoziția în discuție trebuie interpretată în sensul că scutirea fiscală se acordă numai dacă dobândirea anterioară a fost impozitată în Germania, constatăm, astfel, că această reglementare favorizează dobândirile succesive ale unui „patrimoniu intern” (de către persoane din „clasa de impunere I”[12]) deja supuse taxelor asupra succesiunii în Germania la momentul dobândirii anterioare pentru cauză de moarte în raport cu dobândirile succesive ale unui „patrimoniu străin” a cărui dobândire anterioară nu a fost impozitată în Germania, ci în alt stat membru.

10 — A se vedea în special Hotărârile Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punctul 58), van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punctele 40-42), Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, punctul 22) și Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 20). Pentru alte exemple, în materia taxelor asupra succesiunii (chiar și donația), a se vedea în special Hotărârile Geurts și Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Eckelkamp și alții (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), Comisia/Spania (C-127/12, EU:C:2014:2130), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), Comisia/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148), Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), precum și Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). A se vedea de asemenea cauza Hünnebeck (C-479/14), aflată pe rolul Curții [Concluziile noastre în această cauză au fost prezentate la 18 februarie 2016 (C-479/14, EU:C:2016:100)] și Sparkasse Allgäu (C-522/14), aflată pe rolul Curții [a se vedea Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauza Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)].

11 — A se vedea Hotărârile Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punctul 43), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 29) și Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punctul 45).

12 — Conform articolului 15 alineatul 1 din ErbStG, rudele lui *de cuius* care intră în „clasa de impunere I” sunt soții și partenerii de viață, copiii și copiii soțului, descendenții copiilor și ai copiilor soțului, precum și părinții și părinții acestora în cazul transmiterii *mortis causa*.

38. Înainte de a concluziona în sensul existenței sau al inexistenței unei restricții privind libera circulație a capitalurilor, este util să ne referim la câteva hotărâri ale Curții amplu citate de către părți în măsura în care privesc legislația germană în materia taxelor asupra succesiunii.

39. În Hotărârea Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punctul 32)[13], Curtea a stabilit că, „[î]n cazul de față, prevederile naționale în discuție în acțiunea principală, în măsura în care determină ca o moștenire ce cuprinde un bun agricol și forestier situat în alt stat membru să fie supusă, în Germania, unui impozit pe succesiune mai ridicat decât cel care ar fi datorat dacă bunurile care constituie moștenirea ar fi situate exclusiv pe teritoriul acestui din urmă stat, au ca efect restrângerea circulației capitalurilor prin diminuarea valorii unei moșteniri ce cuprinde un astfel de bun situat în afara teritoriului german”.

40. În plus, Curții i s-a solicitat să examineze reglementarea germană a ErbStG în Hotărârea Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 25) și în Hotărârea Comisia/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148, punctul 43), care, în măsura în care face ca aplicarea unei reduceri asupra bazei impozabile a bunului imobil respectiv să depindă de locul de reședință al defunctului și al beneficiarului la momentul decesului, conduce la aplicarea, în cazul succesiunilor între nerezidenți care cuprind un astfel de bun, a unei sarcini fiscale superioare față de cazul succesiunilor care implică cel puțin un rezident și, prin urmare, are drept efect diminuarea valorii succesiunii respective[14].

41. În aceste dosare, statul de reședință al defunctului stabilea în privința patrimoniului străin taxe asupra succesiunii mai ridicate decât cele care ar fi datorate dacă bunurile care constituie moștenirea ar fi situate exclusiv pe teritoriul statului membru al defunctului[15] (statul impozitând ambele patrimonii) sau calcula diferit reducerea sau baza impozabilă în cazul donației unui bun imobil situat în Germania în funcție de existența sau inexistența în Germania a reședinței donatorului sau a donatarului (impozitul pe donații fiind datorat în ambele cazuri)[16].

42. În aceste trei hotărâri, Curtea a concluzionat că nu exista nicio diferență obiectivă între situația unor persoane dintre care niciuna nu are reședința în Germania și cea în care cel puțin una dintre acestea din urmă are reședința în statul membru respectiv sau, în plus, între moștenirea care cuprinde un bun situat în Germania și cea în care bunul este situat în alt stat membru, întrucât cuantumul taxelor asupra succesiunii aferente unui bun imobil situat în Germania era calculat, prin aplicarea ErbStG, atât în funcție de valoarea acestui bun imobil, cât și de legătura personală care există între defunct și moștenitor. Or, nici unul, nici celălalt dintre aceste două criterii nu depinde de locul de reședință al părților sau de situația patrimoniului. Nicio diferență obiectivă între aceste situații nu putea, așadar, să asigure compatibilitatea cu tratatul a diferenței de tratament fiscal care le este aplicată.

13 — A se vedea O'Shea, T., „ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules”, *Tax Notes International*, 11 februarie 2008, p. 468 și urm.; Michel, V., „Impôt sur les successions et situation du bien imposé”, *Europe*, martie 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 și urm.; 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, Viena, 2013, p. 147-164.

14 — A se vedea, în ceea ce privește ErbStG și compatibilitatea sau lipsa sa de compatibilitate cu dreptul Uniunii, *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. și Haslinger, K.., „Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer”, taxlex 2007, p. 707 și în special p. 715, precum și Petritz, M., „ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer”, RdW 2008/125, p. 174.

15 — Hotărârea Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punctul 32) și Concluziile avocatului general Mazák prezentate în cauza Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, punctul 35).

16 — Hotărârile Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 25) și Comisia/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148, punctul 43).

43. Mai multe părți au citat de asemenea Hotărârea Block (C-67/08, EU:C:2009:92), guvernele german și al Regatului Unit apreciind că aceasta putea fi aplicată *mutatis mutandis* în prezenta cauză. În această cauză, doamna Block, rezident în Germania, a fost obligată să plătească pentru bunuri situate în Spania, pe care le moștenise, taxele germane asupra succesiunii, fără a putea deduce din acestea taxele asupra succesiunii plătite în Spania, între Republica Federală Germania și Regatul Spaniei nefiind încheiată nicio convenție de evitare a dublei impuneri în materie de succesiuni.

44. În această cauză, Curtea a concluzionat în sensul absenței unei restricții privind circulația capitalurilor, considerând că o dublă impunere juridică precum cea în cauză era rezultatul exercitării în paralel de către două state membre a competenței lor fiscale.

45. În opinia noastră, prezenta cauză se distinge de hotărârile citate mai sus.

46. Pe de o parte, situația dublei impuneri juridice care a determinat pronunțarea Hotărârii Block (C-67/08, EU:C:2009:92) se caracteriza prin absența unui tratament fiscal diferit, întrucât legislația germană trata în aceeași manieră toți contribuabilii. Este adevărat că doamna Block ar fi plătit un impozit mai redus dacă întreg patrimoniul său ar fi fost situat în Germania, însă dezavantajul suferit nu este cauzat de legislația germană. Acesta rezultă, astfel, din exercitarea în paralel de către două state membre a competenței lor fiscale [17].

47. Pe de altă parte, spre deosebire de cauzele în care s-au pronunțat Hotărârile Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) și Comisia/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148), prezenta cauză se caracterizează prin absența comparabilității obiective a situațiilor, și anume situația unui contribuabil rezident în Germania care a moștenit un patrimoniu care, în ultimii 10 ani, a făcut deja obiectul impozitării în Germania și situația altui contribuabil, rezident de asemenea în Germania, care a moștenit un patrimoniu care, în cursul aceleiași perioade, a făcut deja obiectul impozitării, însă în alt stat membru.

48. Am dori să reluăm în continuare câteva considerații consacrate acestei probleme a comparabilității în Concluziile noastre prezentate în cauza Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punctele 37-40):

„37. […] situațiile rezidenților și, respectiv, ale nerezidenților nu sunt comparabile în privința sistemului fiscal al unui stat membru în cazul în care acest stat membru nu are competența sau nu își exercită competența de a impozita nerezidenții[[18]].

38. Tocmai această cerință identică explică prezumția, exprimată de Curte în Hotărârea Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 24), potrivit căreia «sediile permanente situate în alt stat membru […] nu se află într-o situație comparabilă cu sediile permanente rezidente *din perspectiva măsurilor prevăzute de un stat membru în vederea prevenirii sau a atenuării dublei impuneri a profitului unei societăți rezidente*» (sublinierea noastră)[[19]].

39. Ideea nu este nouă. Astfel, în Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), Curtea a statuat deja că acționarii persoane fizice ai unei societăți-mamă nerezidente în Regatul Unit nu pot beneficia precum acționarii persoane fizice ai unei societăți-mamă rezidente în Regatul Unit de același credit fiscal cu privire la dividendele

17 — Hotărârile Kerckhaert și Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punctul 20), precum și Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punctul 26 și urm.).

18 — Această idee a fost confirmată la punctul 65 din Hotărârea Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), care arată că, „din moment ce Republica Federală Germania nu exercită nicio competență fiscală asupra rezultatelor financiare ale unui astfel de sediu permanent [nerezident], deducerea pierderilor sale nemaifiind permisă în Germania, situația unui sediu permanent situat în Austria nu este comparabilă cu cea a unui sediu permanent situat în Germania din perspectiva măsurilor prevăzute de Republica Federală Germania în scopul prevenirii sau al atenuării dublei impuneri a profitului unei societăți rezidente”.

19 — A se vedea punctele 27 și 64 din Hotărârea Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

plătite de filiale rezidente în Regatul Unit atunci când, pentru aceste dividende distribuite în străinătate, nu se colectează un impozit britanic. Curtea a precizat în hotărârea sa că situația ar fi diferită în cazul în care, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri sau pe baza unei decizii unilaterale, Regatul Unit și-ar fi rezervat dreptul de a aplica impozitul britanic pe venit dividendelor distribuite în străinătate.

40. Având în vedere aceste considerații, Curtea a decis că articolele 49 TFUE și 63 TFUE «nu se opun ca un stat membru, în momentul distribuirii de dividende de către o societate rezidentă în statul respectiv, să acorde societăților beneficiare ale dividendelor respective, care sunt stabilite tot în acest stat, un credit fiscal corespunzător părții din impozitul plătit de societatea distribuitoare pentru profitul distribuit, dar să nu îl acorde societăților beneficiare care sunt stabilite în alt stat membru și care nu sunt supuse în acel stat la plata impozitului pentru dividendele respective»[20]. ”

49. Am concluzionat că, „întrucât nu poate exista un avantaj fiscal în cazul în care nu există o competență de impozitare[21], situația unei societăți precum Timac Agro nu ni se pare comparabilă cu cea a unei societăți cu sediul în Germania și care deține un sediu permanent în același stat membru”[22] (punctul 74 din concluziile menționate).

50. Cu alte cuvinte, criteriul decisiv în momentul determinării comparabilității obiective a situațiilor naționale și transfrontaliere este existența unui drept de impozitare al statului membru respectiv în cele două situații[23].

51. Aceste concluzii pot fi transpuse în prezenta cauză. Astfel, așa cum a subliniat în mod întemeiat guvernul german, în cadrul unei situații pur naționale, toate operațiunile de dobândire, atât dobândirea anterioară, cât și a doua operațiune de dobândire, intră în sfera competenței fiscale germane. În schimb, în cadrul unei situații transfrontaliere, precum cea în discuție în procedura principală, Republica Federală Germania nu are și nu a avut dreptul de impozitare a dobândirii anterioare, în competența sa fiscală intrând numai a doua dobândire. În momentul exercitării competenței sale fiscale, care include aplicarea reducerilor prevăzute la articolul 27 din ErbStG, Republica Federală Germania nu este obligată, așadar, să ia în considerare dobândiri (anterioare) care nu intră în competența sa fiscală.

52. Altfel spus, Republica Federală Germania nu favorizează în cazul impozitului pe succesiune un patrimoniu național în raport cu un patrimoniu străin pe care l-ar impozita de asemenea. În speță, aceasta nu impozitează patrimoniul străin.

53. Cum comparabilitatea situațiilor lipsește, diferența de tratament fiscal nu constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

20 — Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punctul 74). Pentru un caz recent, în care Curtea a constatat că diferența de situație obiectivă decurgea din faptul că un stat membru a renunțat, ca urmare a încheierii unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, la exercitarea competenței sale fiscale în privința dividendelor distribuite de societățile rezidente în alt stat membru, a se vedea Hotărârea Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punctele 80-82).

21 — Potrivit principiului enunțat la punctul 24 din Hotărârea Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) și aplicat anterior în Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Această concluzie era valabilă numai pentru exercițiul fiscal 1999 [a doua întrebare preliminară în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)], deoarece pentru anii anteriori existase competență fiscală și, așadar, comparabilitate (prima întrebare preliminară). La punctul 28 din hotărârea respectivă, Curtea a apreciat (confirmând concluziile noastre) că, prin acordarea aceluiași avantaj sediilor permanente nerezidente precum cel acordat sediilor permanente rezidente, a existat „asimilare” și, așadar, situații comparabile.

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

3. Cu titlu subsidiar: existența unei justificări

54. În ipoteza în care Curtea ar constata comparabilitatea situațiilor și, așadar, existența unei restricții, considerăm că această restricție ar fi în orice caz justificată de un motiv imperativ de interes general.

55. Vom analiza în cele ce urmează două motive invocate în observațiile scrise și în ședință, respectiv coerența fiscală a sistemului german și necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare.

a) Coerența fiscală

56. Curtea a recunoscut deja că necesitatea de a menține coerența unui sistem fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat [24].

57. În acest cadru, Curtea a impus ca, în sarcina aceluiași contribuabil și pentru același impozit, sistemul fiscal în cauză să creeze o legătură directă între avantajul fiscal respectiv și o prelevare fiscală determinată [25]. Vom analiza aceste trei condiții, cea privind legătura directă între avantaj și prelevare fiind cea mai importantă.

i) Legătura directă dintre avantajul fiscal respectiv și o prelevare fiscală determinată

58. Prin adoptarea articolului 27 din ErbStG, legiuitorul german a prevăzut din motive de echitate o măsură în temeiul căreia autoritatea fiscală germană renunță la o parte a taxelor asupra succesiunii care îi revin ca urmare a faptului dobândirii pentru motivul că a perceput deja, pentru același patrimoniu, taxe asupra succesiunii la momentul dobândirii anterioare, în ultimii 10 ani, reducerea fiind degresivă în raport cu numărul anilor.

59. Prevăzând o reducere a taxelor asupra succesiunii pentru a doua dobândire, articolul 27 din ErbStG are ca scop să evite parțial o dublă impunere în Germania a unui patrimoniu transmis pe cale succesorală într-un interval de timp apropiat. Această dublă impunere în Germania nu poate, în mod evident, să intervină decât dacă a existat o primă impozitare în Germania.

60. Cu alte cuvinte și astfel cum au subliniat guvernele spaniol și al Regatului Unit, avantajul fiscal asociat reducerii are ca scop compensarea prelevării fiscale intervenite la momentul dobândirii anterioare. Acest avantaj are legătură cu faptul că impozitarea în Germania a primei dobândiri a redus valoarea celei de a doua.

61. Suntem așadar de acord cu Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe), care, în decizia sa trimitere, apreciază că „[r]ezultă de aici legătura dintre sarcina fiscală (prin impozitarea dobândirii anterioare) și reducerea fiscală (la impozitarea dobândirii ulterioare)” [26].

62. În această privință, este posibil să se realizeze o paralelă între prezenta cauză și cele în care s-au pronunțat Hotărârile Comisia/Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793) și Comisia/Ungaria (C-253/09, EU:C:2011:795).

24 — Hotărârile Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punctul 21), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 43), Comisia/Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, punctul 77), Comisia/Ungaria (C-253/09, EU:C:2011:795, punctul 78) și K (C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 71).

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

26 — Avocatul general Mengozzi, în Concluziile sale prezentate în cauza Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, punctul 71), vorbește despre „o legătură directă și logică de simetrie”.

63. Conform dreptului maghiar, se percepe o taxă proporțională pentru achiziționările de bunuri imobile maghiare destinate să servească drept reședință principală, taxa plătită deja la momentul primei achiziționări fiind dedusă din taxa datorată pentru a doua achiziționare (și așa mai departe), astfel încât să fie aplicată numai asupra diferenței de preț [oarecum asemănător principiului taxei pe valoarea adăugată (TVA)]. Dimpotrivă, în cazul primei achiziții realizate în alt stat membru, taxa maghiară se aplică asupra prețului integral al celei de a doua achiziții efectuate în Ungaria. Deși Curtea a constatat că exista o restricție, a considerat și că aceasta era justificată de coerența sistemului fiscal maghiar, prin aceea că exista o legătură între avantajul fiscal acordat la momentul celei de a doua achiziții și prelevarea inițială [27].

64. Curtea a adoptat același raționament în Hotărârea Comisia/Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793), pronunțată în aceeași zi, în privința sistemului belgian comparabil. Aceasta a considerat la punctul 73 din hotărârea menționată că „trebuie să se sublinieze că, întrucât Regatul Belgiei nu are niciun drept de impunere cu privire la tranzacția de vânzare-cumpărare efectuată anterior într-un alt stat membru de persoanele care decid să își stabilească noua reședință principală în Regiunea flamandă, configurația acestui avantaj fiscal reflectă o logică simetrică” [28].

65. În speță, primele taxe asupra succesiunii plătite în Austria au redus valoarea celei de a doua succesiuni, iar nu taxele asupra succesiunii plătite în Germania. Reducerea în procente a taxelor germane asupra succesiunii cu privire la a doua succesiune nu are loc decât pentru că este legată de cuantumul care va fi făcut obiectul taxelor asupra succesiunii la momentul primei dobândiri. Taxele datorate pentru ambele succesiuni privesc același patrimoniu, în orice caz, ca valoare, dacă nu chiar din punct de vedere fizic, chiar dacă identitatea fizică a patrimoniului are evident mai multe șanse să fie constatată dacă diferența de timp dintre cele două dobândiri este redusă.

ii) Avantajul și prelevarea trebuie să se refere la același impozit

66. Această condiție [29] este evident îndeplinită în speță, deoarece atât avantajul, cât și prelevarea se referă la taxele asupra succesiunii.

iii) Același contribuabil trebuie să fie în discuție

67. Această condiție este rar impusă ca atare [30]. Curtea chiar a arătat că ultimele două condiții, „în speță, același contribuabil și același impozit, au fost considerate [în unele hotărâri] suficiente pentru stabilirea unei astfel de legături” [31], respectiv legătura dintre avantajul fiscal și o prelevare.

68. În Hotărârea Comisia/Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793), după ce a constatat existența unei legături între un avantaj și o prelevare, Curtea adaugă la punctul 75 că, „[a]stfel, este vorba, pe de o parte, despre același contribuabil care a achitat deja taxa în discuție și care are dreptul la deducere, iar pe de altă parte, despre un avantaj acordat în cadrul aceleiași impozitări”. Ca și cum aceste elemente ar face dovada legăturii directe, prezentate la punctul 71 din hotărârea menționată, ca fiind singura condiție care permite admiterea justificării întemeiate pe coerența fiscală.

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

28 — Acest raționament ar fi putut conduce Curtea la concluzia că situațiile în cauză nu erau comparabile. A se vedea prin analogie Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 42). Observăm totuși că, în aceste cauze, Curtea ar fi putut concluziona că, în realitate, situațiile nu erau comparabile, ceea ce excludea existența unei restricții privind libera circulație a persoanelor și făcea inutilă examinarea eventualelor justificări (a se vedea punctele 34-53 din prezentele concluzii).

29 — A se vedea Hotărârile Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, punctul 40), Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punctul 57) și Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punctul 36).

30 — Hotărârile Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punctul 35) și Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punctul 36).

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

69. În prezenta cauză, deși legătura directă este clar stabilită, observăm că contribuabilul care trebuie să plătească taxele asupra succesiunii pentru a doua dobândire nu este evident cel care a datorat taxele asupra succesiunii pentru prima dobândire, deoarece acesta din urmă este neapărat decedat.

70. În aceste condiții, propunem Curții să interpreteze într-o manieră flexibilă această condiție, astfel cum a propus deja avocatul general Kokott în Concluziile prezentate în cauza Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), unde arăta că, „de asemenea, poate exista în mod excepțional o legătură care justifică coerența fiscală atunci când o sarcină impusă unui contribuabil este compensată printr-o scutire acordată altui contribuabil”[32].

71. Două elemente ne determină să credem că în speță se regăsesc circumstanțe excepționale. Mai întâi, reglementarea privește aceeași materie în care se aplică taxele asupra succesiunii. În prezenta cauză, este vorba despre bunuri ale fiicei doamnei Feilen, pe care mama le-a moștenit și care sunt transmise domnului Feilen la momentul decesului mamei. În continuare, chiar dacă contribuabilii sunt diferiți, aceștia fac parte în mod necesar din aceeași familie, scopul legislației germane fiind clar acela de a ține seama de faptul că un patrimoniu care se transmite din generație în generație între rude apropiate nu este în mod obișnuit supus iarăși taxelor asupra succesiunii decât după o anumită perioadă. În realitate, legislația germană vrea să evite în fapt, dacă nu în drept, ca același patrimoniu să fie redus într-un termen scurt printr-o a doua prelevare disproporționată. Or, Curtea a decis că coerența sistemului fiscal (și în special existența unei legături directe între avantaj și prelevare) trebuia apreciată în raport cu obiectivul reglementării în discuție[33].

72. Pe de altă parte și cu titlu suplimentar, observăm că obiectivul reglementării în discuție nu ar fi neapărat atins prin extinderea reducerii germane la o situație cum este cea în discuție în litigiul principal, în care taxele asupra succesiunii au fost plătite în alt stat membru pentru o succesiune anterioară între rude apropiate în ultimii 10 ani.

73. Astfel cum a arătat guvernul Regatului Unit, este posibil în fapt ca celălalt stat membru să aplice taxe asupra succesiunii considerabil mai scăzute decât cele germane. Dacă Republica Federală Germania ar avea obligația de a acorda reducerea în discuție pentru singurul motiv că taxele asupra succesiunii ar fi fost plătite, în ultimii 10 ani, în alt stat membru pentru aceleași bunuri, Republica Federală Germania ar putea fi obligată să acorde pentru a doua succesiune o reducere superioară taxelor stabilite pentru prima succesiune.

b) Menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare

74. O restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi de asemenea justificată prin necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare[34].

75. Admitem că întâmpinăm unele dificultăți în a înțelege exact profilul acestei justificări, pe care o considerăm a avea un statut oarecum deosebit în jurisprudența Curții.

32 — Punctul 61. A se vedea Hintsanen, L., și 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, aprilie 2006, p. 130, p. 132 și urm. („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 — Hotărârile Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punctul 44 și jurisprudența citată), precum și K (C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 69).

34 — A se vedea Hotărârea Comisia/Regatul Unit (C-172/13, EU:C:2015:50, punctul 24), care face trimitere la Hotărârile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 51), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punctele 51, 57 și 60), precum și A (C-123/11, EU:C:2013:84, punctul 46). A se vedea de asemenea Hotărârea X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punctele 28 și urm.).

76. Este, mai întâi, cea mai recentă dintre justificările acceptate de Curte pentru a justifica, în materie de fiscalitate directă, o măsură restrictivă sau de natură a aduce atingere uneia dintre libertățile fundamentale de circulație.

77. Este de asemenea singura care a fost acceptată de Curte, deși nicio parte nu o invocase vreodată, în orice caz în această formă, acest lucru s-a întâmplat în Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 43 și următoarele).

78. Inițial, Curtea nu accepta să o ia în considerare decât dacă, într-un dosar, aceasta era însoțită simultan de alte două cauze justificative, și anume necesitatea combaterii evaziunii fiscale și necesitatea evitării riscului ca un contribuabil să beneficieze de două ori de același avantaj.

79. Ulterior, Curtea nu a mai impus decât coroborarea primelor două argumente (Hotărârea Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, în special punctul 60) înainte de a statua în Hotărârea X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 28 și următoarele) că numai menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare putea reprezenta în sine o cauză justificativă.

80. La nivelul definirii acestei cauze justificative, numeroase hotărâri ale Curții permit statelor membre să împiedice contribuabilii să aibă posibilitatea de a opta între mai multe sisteme fiscale naționale, aspect care ar compromite dreptul unui stat membru de a își exercita competența fiscală [35]:

— prevenirea legitimă a „loss shopping” în Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) sau, de altfel, demonstrarea faptului că Marks & Spencer nu avea opțiunea de a alege între mai multe sisteme fiscale naționale pentru a deduce pierderile filialelor sale nerezidente a determinat Curtea să declare legislația britanică lipsită de proporționalitate (în special punctul 53 și următoarele);

— a fost cazul în Hotărârea Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), în care această alegere ar fi putut fi oferită contribuabilului pentru deducerea transferurilor financiare intragrupuri;

— a fost cazul în Hotărârea Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 52), în care contribuabilul avea „un drept de opțiune în ce privește deducerea pierderilor sediului permanent respectiv [fie] în statul membru în care își are sediul sau într-un alt stat membru” [36];

— a fost de asemenea cazul în Hotărârea Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), în care Curtea arată la punctul 39 că „problema luării în considerare a profitului și a pierderilor societăților care aparțin grupului în discuție nu se ridică decât în privința societăților rezidente într-un singur stat membru” și pentru „luarea în considerare a unor pierderi înregistrate într-un singur stat membru”. Întrucât nu exista posibilitatea de alegere între mai multe sisteme fiscale naționale, repartizarea echilibrată a competenței de impozitare nu a fost acceptată drept justificare;

— a fost de asemenea cazul în Hotărârea SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), în care Curtea indică la punctul 63 că, „deoarece, din cauza alegerii efectuate de societățile care au raporturi de interdependență, statul membru al societății care acordă avantaje neobișnuite sau gratuite ar fi obligat să renunțe la dreptul său de a impozita, în calitate de stat de reședință al acestei societăți, veniturile acesteia din urmă, în favoarea, eventual, a statului membru în care își are sediul societatea beneficiară”;

35 — În Hotărârea Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punctul 55), Curtea a vorbit despre „deplasarea veniturilor impozabile în mod normal în unul dintre aceste state membre către celălalt”.

36 — Lipsa posibilității de alegere între diferitele sisteme naționale a motivat refuzul Curții de a accepta justificarea întemeiată pe repartizarea echilibrată a competenței de impozitare în Hotărârea A (C-123/11, EU:C:2013:84, punctele 48-55).

— a fost, în plus, cazul în Hotărârea X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), în care Regatul Țărilor de Jos a justificat legislația sa care împiedică o societate să decidă în mod liber să constituie sau să nu constituie împreună cu filiala nerezidentă a acesteia o entitate fiscală și, de altfel, să dizolve această entitate, de asemenea în mod liber, de la un an la altul în funcție de avantajele pe care i le oferă un sistem fiscal național sau altul, cel al sediului societății-mamă sau cel al sediului filialei. „[O]rice extindere a acestui avantaj [și anume constituirea unei entități fiscale] la situațiile transfrontaliere ar avea drept efect […] să se permită societăților-mamă să *își aleagă liber* statul membru în care să deducă pierderile filialei lor nerezidente” (sublinierea noastră; punctul 41 din hotărârea menționată), și

— în cele din urmă, acesta a fost cazul în toată jurisprudența Curții privind impozitele la ieșire, începând cu Hotărârea National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), în care ipoteza de bază este evident opțiunea unui contribuabil de a evita un impozit pe plusvalori prin transferarea reședinței fiscale în altă țară în care acest impozit este inexistent sau este mai mic.

81. Dacă definiția repartizării echilibrate a competenței de impozitare este întotdeauna întemeiată pe acest drept de opțiune pe care l-ar avea contribuabilul de a alege un sistem fiscal național mai degrabă decât altul, nu vedem cum aceasta s-ar putea aplica în speță. Nici domnul Feilen, nici mama sa nu au avut posibilitatea de a transfera din Austria în Germania sau din Germania în Austria competența fiscală de impozitare a uneia sau a celeilalte dintre succesiunile în cauză. Pe de altă parte, nu se ridică nicidecum problema în speță ca Republica Federală Germania să poată pierde în favoarea Republicii Austria vreo parte a competenței sale de impozitare.

82. Pe de altă parte, Curtea a refuzat adesea să justifice repartizarea echilibrată a competenței de impozitare atunci când, precum în Hotărârea Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), este în discuție un singur sistem fiscal:

— a fost cazul în Hotărârea Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punctul 59), în care Curtea a decis că, „din moment ce un stat membru a ales să nu impoziteze societățile beneficiare stabilite pe teritoriul său pentru acest tip de venituri, nu poate invoca necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre pentru a justifica impozitarea societăților beneficiare stabilite într-un alt stat membru”, și în Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții (C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 48), în care a statuat, „din moment ce un stat membru a ales să nu impoziteze OPCVM-urile rezidente beneficiare ale unor dividende de origine națională, acesta nu poate invoca necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre pentru a justifica impozitarea OPCVM-urilor nerezidente beneficiare ale unor astfel de venituri” [37];

— în Hotărârea Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punctul 43), Curtea a decis că, „[p]rin urmare, un argument întemeiat pe repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre nu poate justifica faptul că un stat membru refuză sistematic să acorde un avantaj fiscal unei societăți-mamă rezidente, pentru motivul că aceasta a desfășurat o activitate economică transnațională care nu generează în mod automat venituri fiscale în beneficiul acestui stat”,

— același raționament se regăsește în Hotărârea Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punctul 29), în care Curtea statuează că „această diferență de tratament se referă numai la dividendele intrate, obținute de societățile-mamă rezidente, astfel încât este vizată suveranitatea fiscală *a unuia și aceluiași stat membru*” (sublinierea noastră).

37 — A se vedea de asemenea Hotărârile Comisia/Belgia (C-387/11, EU:C:2012:670, punctele 76-79) și Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 99).

83. La lectura acestor hotărâri, în care necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare nu a fost acceptată pentru a justifica o măsură fiscală restrictivă, nu identificăm niciun motiv pentru a o accepta în dosarul în discuție în speță, în care este în cauză numai sistemul fiscal german, pe deplin străin de prima succesiune și aplicabil numai celei de a doua.

84. Cu toate acestea, în alte câteva hotărâri și în special în Hotărârile Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) și Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), deși Curtea nu a reținut justificarea în cauză, dă impresia că a definit-o într-un mod mai larg drept „păstrarea simetriei dintre dreptul de a impozita profitul și posibilitatea de a deduce pierderile” (Hotărârea Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 24), exprimare pe care o regăsim în Hotărârea Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 32 și următoarele).

85. Pe baza acestei idei, mult mai largă, care nu mai impune în sarcina contribuabilului o posibilitate „de a opta” pentru un sistem fiscal sau altul, s-ar putea de asemenea susține în speță că, întrucât Republica Federală Germania nu avea deloc competența fiscală de impozitare a primei succesiuni, nu are evident nicio obligație de a o lua în considerare în cazul celei de a doua. Considerăm totuși că un astfel de raționament se situează într-un mod mai logic în cadrul examinării comparabilității situațiilor, astfel cum s-a procedat mai sus, înainte de examinarea justificărilor.

86. În plus, putem sublinia că, în 2004, atunci când mama era comoștenitoare în cadrul succesiunii fiicei sale, și în 2007, atunci când reclamantul a moștenit de la mama sa, dispozițiile Convenției dintre Republica Federală Germania și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri în materia taxelor asupra succesiunii din 4 octombrie 1954 erau încă aplicabile. Prin această convenție, cele două state membre au fost de acord cu privire la o repartizare corespunzătoare a drepturilor de impozitare ale acestora. Potrivit articolului 5 alineatul 1 din această convenție, dreptul de impozitare a unei succesiuni aparținea statului membru în care *de cuius* avea domiciliul la momentul decesului, în măsura în care nu era vorba despre bunuri imobile sau despre patrimoniul unei întreprinderi.

87. Astfel, Republica Austria avea dreptul de impozitare a dobândirii de către mamă a bunurilor succesorale ale fiicei, dat fiind că fiica avea reședința în Austria la momentul decesului său în anul 2004. Republica Federală Germania avea dreptul de impozitare a dobândirii succesiunii mamei, dat fiind că aceasta din urmă avea reședința în Republica Federală Germania în anul 2007. Această repartizare clară și corespunzătoare a dreptului de impozitare ar fi repusă în discuție dacă Republica Federală Germania ar fi obligată să renunțe parțial la dreptul său de impozitare în ceea ce privește a doua operațiune de dobândire în anul 2007 și, în consecință, să reducă taxele asupra succesiunii, pentru motivul că Republica Austria și-a exercitat dreptul de impozitare privind succesiunea fiicei în anul 2004.

88. Acestea fiind spuse, este cu adevărat vorba despre o repartizare „echilibrată” a competenței de impozitare spre care aspiră Republica Federală Germania? Nu este mai degrabă aplicarea pură și simplă a repartizării (simple) a competenței fiscale intervenite între Republica Federală Germania și Republica Austria care intervine într-o anumită măsură anterior exercitării competenței fiscale, dovada fiind, de altfel, că repartizarea competenței fiscale se poate face pe baza criteriilor de legătură care în mod obișnuit pot conduce la discriminare sau la restricții, precum naționalitatea sau reședința (a se vedea Hotărârea Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

38 — Punctul 71 din Hotărârea F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) confirmă acest raționament în următorii termeni; „întrucât Republica Austria a renunțat, în aceste convenții [pentru evitarea dublei impuneri], la exercitarea competenței sale fiscale asupra donațiilor către persoane care au reședința în aceste două state membre, ea nu poate invoca repartizarea echilibrată a competenței de impozitare în scopul de a supune fundațiile care fac o donație către aceste persoane unui impozit specific, pentru motivul că persoanele respective nu sunt supuse autorității sale fiscale. Statul membru menționat a acceptat, așadar, în mod liber, repartizarea competenței de impozitare astfel cum rezultă din înseși prevederile convențiilor pentru evitarea dublei impuneri pe care le-a încheiat cu Regatul Belgiei și, respectiv, cu Republica Federală Germania”.

89. În concluzie, chiar dacă există în acest caz aplicarea de către Republica Federală Germania și Republica Austria a repartizării competenței fiscale pe care au convenit-o între acestea, nu considerăm necesar să se discute despre repartizarea (echilibrată) a competenței de impozitare pentru a concluziona că legislația (germană), cum este cea în discuție în litigiul principal, nu este incompatibilă cu dreptul Uniunii.

V – **Concluzie**

90. Pentru aceste motive, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) după cum urmează:

„Libera circulație a capitalurilor, care rezultă din articolul 63 alineatul (1) TFUE coroborat cu articolul 65 TFUE, nu se opune reglementării dintr-un stat membru care, în cazul succesiunii în beneficiul unor persoane dintr-o anumită clasă de impunere, prevede o reducere a taxelor asupra succesiunii atunci când succesiunea cuprinde un patrimoniu care, în ultimii 10 ani înaintea dobândirii, a fost dobândit deja prin succesiune de persoane din această clasă de impunere, iar pentru această dobândire anterioară s-au plătit taxele asupra succesiunii în statul membru, în timp ce reducerea taxelor asupra succesiunii nu se aplică atunci când pentru dobândirea anterioară s-au perceput taxe asupra succesiunii în alt stat membru.”