Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MELCHIOR WATHELET
présentées le 18 février 2016 [1]

Affaire C-479/14

Sabine Hünnebeck
contre
Finanzamt Krefeld

[demande de décision préjudicielle formée par le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf, Allemagne)]

«Renvoi préjudiciel — Libre circulation des capitaux — Articles 63 TFUE et 65 TFUE — Réglementation nationale en matière d'impôt sur les donations — Donation d'un immeuble situé sur le territoire national — Réglementation nationale prévoyant un abattement fiscal de 400 000 euros pour les résidents et de 2 000 euros pour les non-résidents — Existence d'un régime optionnel permettant à toute personne domiciliée dans un État membre de l'Union européenne de bénéficier de l'abattement plus élevé»

I – Introduction

1. La présente demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 63, paragraphe 1, TFUE et 65 TFUE au sujet du calcul des droits de mutation dus au titre de la donation d'un terrain situé en Allemagne, lorsque ni le donateur ni le bénéficiaire de la donation ne sont résidents dans cet État membre.

2. Dans les arrêts Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) et Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148), la Cour a jugé qu'une réglementation d'un État membre qui fait dépendre un abattement sur la base imposable de la donation du lieu de résidence du donataire et du donateur au moment de la donation, ou encore du lieu de situation du bien immobilier faisant l'objet de la donation constitue une restriction à la libre circulation des capitaux lorsqu'elle aboutit à ce que les donations impliquant des non-résidents ou des biens immobiliers situés dans un autre État membre soient soumises à une charge fiscale plus lourde que celles n'impliquant que des résidents ou des biens sis dans l'État membre d'imposition.

3. La présente affaire concerne la question de la compatibilité avec le droit de l'Union de la modification de la législation allemande en cause dans ces deux affaires et selon laquelle l'abattement plus élevé réservé aux résidents allemands est applicable à une donation entre non-résidents d'un bien situé en Allemagne si le donataire demande à ce que la donation soit soumise au régime d'imposition destiné aux résidents (obligation fiscale illimitée).

1 — Langue originale: le français.

II – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

4. L'article 63, paragraphe 1, TFUE prévoit que «toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites».

5. L'article 65 TFUE dispose:

«1. L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres:

a) 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;

b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique.

2. Le présent chapitre ne préjuge pas la possibilité d'appliquer des restrictions en matière de droit d'établissement qui sont compatibles avec les traités.

3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63.

4. En l'absence de mesures en application de l'article 64, paragraphe 3, la Commission, ou, en l'absence d'une décision de la Commission dans un délai de trois mois à compter de la demande de l'État membre concerné, le Conseil peut adopter une décision disposant que les mesures fiscales restrictives prises par un État membre à l'égard d'un ou de plusieurs pays tiers sont réputées conformes aux traités, pour autant qu'elles soient justifiées au regard de l'un des objectifs de l'Union et compatibles avec le bon fonctionnement du marché intérieur. Le Conseil statue à l'unanimité, sur demande d'un État membre.»

B – *Le droit allemand*

6. Les dispositions suivantes de la loi allemande sur les droits de succession et de donation (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), dans sa version publiée le 27 février 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), telle que modifiée en dernier lieu par l'article 11 de la loi du 7 décembre 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2592, ci-après l'«ErbStG»), énoncent:

«Article 1er – Opérations imposables

1. Sont soumises aux droits de mutation sur les successions (ou donations)

1) les transmissions à cause de mort;

2) les donations entre vifs;

3) les donations avec affectation;

[…]

2. Sauf disposition contraire, les règles de la présente loi relatives à la transmission de biens à cause de mort s'appliquent aussi aux donations et aux donations avec affectation, comme celles relatives aux donations s'appliquent aussi aux donations avec affectation entre vifs.

Article 2 – Obligation fiscale personnelle

1. L'obligation fiscale s'applique

1) dans les cas visés à l'article 1er, paragraphe 1, points 1 à 3, sur l'ensemble des biens dévolus (obligation fiscale illimitée) lorsque le défunt, à la date du décès, le donateur, à la date d'exécution de la donation, ou le bénéficiaire, à la date du fait générateur de l'impôt (article 9), ont la qualité de résidents. Sont considérés comme des résidents:

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

   b) les ressortissants allemands qui n'ont pas séjourné durablement plus de cinq ans à l'étranger sans avoir de domicile en Allemagne,

[…]

3) dans tous les autres cas, sous réserve du paragraphe 3, sur les biens dévolus relevant du patrimoine interne au sens de l'article 121 de la loi sur l'évaluation [Bewertungsgesetz, ci-après le 'BewG'] (obligation fiscale limitée). […]

3. À la demande du bénéficiaire, la totalité d'une dévolution patrimoniale comportant des biens relevant du patrimoine interne au sens de l'article 121 du [BewG] (paragraphe 1, point 3) est traitée comme soumise à une obligation fiscale illimitée si le défunt, à la date du décès, le donateur, à la date d'exécution de la donation, ou le bénéficiaire, à la date du fait générateur de l'impôt (article 9), est domicilié dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État auquel s'applique l'accord sur l'Espace économique européen. En cas de dévolutions multiples provenant de la même personne au cours des dix années ayant précédé et des dix années suivant la dévolution patrimoniale, celles-ci sont alors également traitées comme soumises à une obligation fiscale illimitée et additionnées conformément à l'article 14. […]

Article 14 – Prise en compte des dévolutions antérieures

1. En cas de dévolution de plusieurs avantages patrimoniaux par une même personne au même bénéficiaire au cours d'une période de dix ans, ils sont totalisés en ajoutant au dernier bien dévolu la valeur que les biens dévolus antérieurement avaient à la date de leur dévolution. Les droits de mutation sur le montant total sont minorés des droits qui auraient été dus, sur les biens dévolus antérieurement, au regard de la situation personnelle du bénéficiaire et sur la base des dispositions applicables à la date de la dernière dévolution. […]

[…]

Article 15 – Classe d'imposition

1. En fonction de la relation personnelle existant entre le bénéficiaire et le défunt ou le donateur, il est distingué entre les trois classes d'imposition suivantes:

Classe d'imposition I:

1) le conjoint et le partenaire,

2) les enfants et enfants du conjoint,

[…]

Article 16 – Abattements

1. Est exonérée en cas d'obligation fiscale illimitée (article 2, paragraphes 1, point 1, et 3) la dévolution de biens

1) au conjoint et au partenaire à hauteur de 500 000 euros;

2) aux enfants au sens de la classe I, point 2, et aux enfants d'enfants décédés au sens de la classe I, point 2, à hauteur de 400 000 euros;

[…]

2. En cas d'obligation fiscale limitée (article 2, paragraphe 1, point 3), le montant de l'abattement prévu au paragraphe 1 est remplacé par le montant de 2 000 euros.»

7. L'article 121 du BewG, intitulé «Patrimoine interne», dans sa version publiée du 1er février 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), tel que modifié en dernier lieu par l'article 10 de la loi du 7 décembre 2011, dispose:

«Le patrimoine interne comprend:

1) le patrimoine agricole et sylvicole interne;

2) le patrimoine foncier interne;

[…]»

III – Le litige au principal et la question préjudicielle

8. Mme Hünnebeck et ses deux filles sont ressortissantes allemandes et domiciliées à Gloucestershire (Royaume-Uni). Mme Hünnebeck n'habite plus en Allemagne depuis l'année 1996. Ses filles n'ont jamais habité en Allemagne.

9. Mme Hünnebeck était copropriétaire pour moitié d'un terrain situé à Düsseldorf (Allemagne). Par contrat notarié du 20 septembre 2011, elle a transféré cette part à ses filles, à raison de 50 % chacune. Il était stipulé qu'elle prendrait à sa charge les droits de mutation à titre gratuit éventuellement dus. Le 12 janvier 2012, le curateur des deux filles mineures de Mme Hünnebeck a approuvé le contrat du 20 septembre 2011.

10. Par deux avis du 31 mai 2012, le Finanzamt Krefeld (centre des impôts de Krefeld) a fixé le montant des droits de mutation dus par M^me^ Hünnebeck au titre de l'acquisition d'une part du terrain en cause, par chacune de ses filles, à 146 509 euros par part. Lors du calcul des droits de mutation, le centre des impôts de Krefeld a déduit de la valeur imposable de chaque part l'abattement personnel accordé aux contribuables assujettis à titre limité, d'un montant de 2 000 euros.

11. M^me^ Hünnebeck a introduit une réclamation visant à obtenir l'application de l'abattement personnel de 400 000 euros, dont bénéficient les contribuables assujettis à titre illimité (les résidents).

12. Le centre des impôts de Krefeld a rejeté cette demande en soutenant que l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG permettait une égalité de traitement entre les contribuables assujettis à titre illimité et ceux assujettis à titre limité (les non-résidents).

13. Saisi du litige entre M^me^ Hünnebeck et le centre des impôts de Krefeld, le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf, Allemagne) s'interroge sur le point de savoir si l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG – même compte tenu de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG – est compatible avec les dispositions combinées des articles 63, paragraphe 1, TFUE et 65 TFUE.

14. Il observe que, dans l'arrêt Mattner[2], la Cour avait déjà déclaré incompatible avec le droit de l'Union, l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG, dans sa version en vigueur à l'époque qui était libellée en des termes pratiquement identiques à ceux de la disposition pertinente en cause dans l'affaire au principal. Au regard de ce seul arrêt, il faudrait donc accueillir le recours de M^me^ Hünnebeck.

15. En effet, selon les dispositions combinées des articles 2, paragraphe 1, point 3, et 16, paragraphe 2, de l'ErbStG, l'abattement de 2 000 euros, lié au fait que M^me^ Hünnebeck et ses filles résidaient au Royaume-Uni à la date de la donation, est inférieur à l'abattement de 400 000 euros qui, selon les dispositions combinées des articles 2, paragraphe 1, point 1, sous a), 15, paragraphe 1, et 16, paragraphe 1, point 2, de l'ErbStG, aurait été appliqué si au moins l'une d'entre elles avait résidé, à cette même date, en Allemagne.

16. Toutefois, le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) se demande si la disposition figurant à l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG, adoptée par le législateur allemand à la suite de l'arrêt Mattner[3] afin de rendre le droit allemand conforme au droit de l'Union, est susceptible de changer cette conclusion.

17. Le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) relève que la Cour ne s'est pas prononcée sur cette question, dans le cadre du recours en manquement portant sur l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG introduit par la Commission européenne contre la République fédérale d'Allemagne et ayant donné lieu à l'arrêt Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148), mais a cependant déjà jugé qu'une réglementation nationale d'application facultative pouvait être contraire au droit de l'Union[4]. Par conséquent, ladite juridiction estime possible que l'ajout de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG n'ait pas remédié à l'incompatibilité de l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG avec le droit de l'Union, notamment, dès lors que l'application de cet article est automatique en l'absence de demande du contribuable.

18. Par ailleurs, le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) relève qu'il y a lieu également de douter de la compatibilité avec le droit de l'Union de la règle énoncée à l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG et applicable sur demande et ce pour les raisons suivantes.

2 — C-510/08, EU:C:2010:216.

3 — Ibidem.

4 — Voir arrêts Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, point 162); Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, point 53), ainsi que Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, point 62).

19. D'une part, aux termes de l'article 2, paragraphe 3, première phrase, de l'ErbStG, le bénéficiaire ne peut faire de demande que si le défunt, le donateur ou le bénéficiaire étaient, au moment de la dévolution, domiciliés sur le territoire d'un État membre de l'Union ou dans un État auquel s'applique l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 [5]. Or, aux points 27 à 40 de son arrêt Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), la Cour a étendu, au titre de la libre circulation des capitaux, sa jurisprudence relative au calcul des droits de succession à des situations impliquant des États tiers. Les donations étant du point de vue de la libre circulation des capitaux comparables aux droits de succession, la compatibilité de l'article 2, paragraphe 3, première phrase, de l'ErbStG serait ainsi remise en cause.

20. D'autre part, en cas de dévolutions multiples provenant de la même personne au cours des dix années ayant précédé et des dix années suivant la dévolution patrimoniale, l'article 2, paragraphe 3, deuxième phrase, de l'ErbStG impose de les traiter également comme soumises à une obligation fiscale illimitée et de les additionner conformément à l'article 14 de l'ErbStG. Cette disposition rend donc l'article 14 de l'ErbStG applicable pendant vingt ans, alors que l'article 14, paragraphe 1, première phrase, de l'ErbStG ne prévoit pour les contribuables assujettis à titre illimité visés à l'article 2, paragraphe 1, point 1, de l'ErbStG qu'une période de dix ans. Il est donc concevable, en cas de déménagement vers ou au départ de l'Allemagne, que les contribuables assujettis à leur demande à titre illimité en application de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG soient défavorisés en comparaison des contribuables assujettis à titre illimité en vertu de l'article 2, paragraphe 1, point 1, de l'ErbStG.

21. Dans ces conditions, le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Convient-il d'interpréter les dispositions combinées des articles 63, paragraphe 1, TFUE et 65 TFUE en ce sens qu'elles s'opposent à la réglementation d'un État membre qui prévoit, pour le calcul des droits de donation, que l'abattement sur la base imposable en cas de donation d'un immeuble situé sur le territoire de cet État est inférieur, lorsque le donateur et le donataire résidaient, à la date à laquelle la donation a été effectuée, dans un autre État membre, à l'abattement qui aurait été appliqué si au moins l'un d'entre eux avait résidé, à la même date, dans le premier État membre, même si cette réglementation prévoit par ailleurs que ce dernier abattement (plus élevé) est appliqué sur demande du donataire (en tenant compte de tous les biens reçus à titre gratuit du donateur au cours des dix années précédant et des dix années suivant la donation)?»

IV – La procédure devant la Cour

22. Des observations écrites ont été déposées par M[me] Hünnebeck, le gouvernement allemand ainsi que par la Commission, qui ont également présenté des observations orales lors de l'audience qui s'est tenue le 16 décembre 2015.

V – Analyse

23. Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi invite la Cour à déterminer, en substance, si le traitement des résidents et des non-résidents prévu par une réglementation telle que celle en cause dans l'affaire au principal constitue une violation des articles 63 TFUE et 65 TFUE malgré la modification législative intervenue en Allemagne à la suite de l'arrêt Mattner [6].

5 — JO 1994, L 1, p. 3.

6 — C-510/08, EU:C:2010:216.

A – *Argumentation des parties*

24. M^me^ Hünnebeck et la Commission soutiennent que la réglementation nationale en cause dans l'affaire au principal est contraire aux articles 63 TFUE et 65 TFUE.

25. En s'appuyant sur les arrêts Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) et Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148), M^me^ Hünnebeck et la Commission font valoir qu'une discrimination ne disparaît pas du fait que les intéressés bénéficient d'une option susceptible de mener à une égalité de traitement, notamment lorsque, en l'absence de demande aux fins d'exercer cette option, la règle discriminatoire s'applique de façon automatique.

26. Même à supposer que l'option suffise en tant que telle dans le cas concret pour éliminer cette discrimination, il y aurait lieu cependant de constater qu'une nouvelle discrimination arbitraire interdite par l'article 65, paragraphe 3, TFUE résulte de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG. En effet, M^me^ Hünnebeck et la Commission relèvent qu'un assujetti non-résident exerçant l'option prévue à l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG se verrait imposer une obligation fiscale illimitée tant pour les dix années avant la donation que pour les dix années après celle-ci, alors que les résidents ne doivent accepter une totalisation de la valeur de tous les biens reçus à titre gratuit de la même personne qu'au cours des dix dernières années précédant la dernière dévolution et pourraient ensuite, conformément à l'article 14 de l'ErbStG, déduire la taxe déjà acquittée au titre des dévolutions antérieures.

27. M^me^ Hünnebeck affirme que, en tout état de cause, il lui était en l'espèce impossible d'exercer le droit d'option prévu à l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG, dès lors qu'un tel exercice aurait impliqué des impositions futures totalement imprévisibles et un traitement moins favorable que celui des résidents.

28. Selon le gouvernement allemand, la réglementation nationale en cause dans l'affaire au principal, telle qu'elle a été modifiée à la suite de l'arrêt Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), est conforme aux articles 63 TFUE et 65 TFUE.

29. En effet, selon ce gouvernement, l'introduction de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG efface la discrimination constatée dans les arrêts Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) et Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148), parce que l'abattement sur la base imposable, dont bénéficie une donation comprenant un bien immeuble situé en Allemagne, est le même dans l'hypothèse où le donateur et le donataire résident en Allemagne ou dans un autre État membre, les assujettis résidant dans d'autres États membres de l'Union ou de l'Espace économique européen (EEE) étant libres de choisir de se soumettre au régime d'obligation fiscale illimitée applicable aux résidents.

30. De plus, dans le cas où un assujetti non-résident opte pour le régime d'obligation fiscale illimitée, le calcul de la valeur globale de l'enrichissement prévu à l'article 14 de l'ErbStG serait limité, contrairement à ce que soulève la juridiction de renvoi, à une période de dix ans calculée rétroactivement à partir de la date de la transmission en cause. Il n'y aurait donc pas à cet égard de discrimination entre les assujettis résidents et les assujettis non-résidents.

B – *Appréciation*

31. Comme la Cour s'est déjà prononcée sur la législation allemande en cause dans l'affaire au principal dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) et Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148)[7], il convient d'examiner si les modifications apportées à cette législation par la loi du 7 décembre 2011, et notamment l'introduction de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG, ont remédié à l'incompatibilité constatée par la Cour.

32. Je rappelle très brièvement que, selon cette jurisprudence, les mesures nationales «qui ont pour effet de diminuer la valeur de la succession ou de la donation d'un résident d'un État autre que celui sur le territoire duquel est imposée la succession ou la donation ou d'un résident d'un État autre que celui du territoire sur lequel se trouvent les biens concernés et qui impose la succession ou la donation de ceux-ci» constituent des restrictions à la libre circulation des capitaux[8].

33. Ainsi, la Cour a jugé qu'«une réglementation d'un État membre qui fait dépendre l'application d'un abattement sur la base imposable de la succession ou de la donation du lieu de résidence du défunt et du bénéficiaire au moment du décès ou du lieu de résidence du donataire et du donateur au moment de la donation, ou encore du lieu de situation du bien immobilier objet de la succession ou de la donation, lorsqu'elle aboutit à ce que les successions ou les donations impliquant des non-résidents ou des biens immobiliers situés dans un autre État membre soient soumises à une charge fiscale plus lourde que celles n'impliquant que des résidents ou des biens sis dans l'État membre d'imposition constitue une restriction à la libre circulation des capitaux»[9].

34. Selon l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG, qui a été introduit par la République fédérale d'Allemagne afin de se conformer à l'arrêt Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), les assujettis à titre limité, dont les non-résidents, peuvent choisir de soumettre des donations imposables en Allemagne au régime de l'obligation fiscale illimitée, prévu pour les résidents, avec pour conséquence l'application de l'abattement de 400 000 euros prévu, en ce qui concerne l'affaire au principal, à l'article 16, paragraphe 1, point 2, de l'ErbStG et non plus de l'abattement de 2 000 euros prévu au paragraphe 2 de cet article pour les assujettis non-résidents.

35. La double question est donc de savoir, premièrement, si cette option offerte à l'assujetti non-résident supprime la restriction à la libre circulation des capitaux constatée par la Cour dans les arrêts Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) et Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148) et, deuxièmement, si les modalités de l'exercice de cette option[10] et ses conséquences[11] sont elles-mêmes exemptes de restrictions à la libre circulation des capitaux.

7 — Cette législation ainsi que des législations équivalentes d'autres États membres ont également fait l'objet d'une analyse de la part de la Cour dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20); Welte (C-181/12, EU:C:2013:662); Commission/Espagne (C-127/12, EU:C:2014:2130), ainsi que Q (C-133/13, EU:C:2014:2460).

8 — Arrêt Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148, point 41). Voir également, en ce sens, arrêts Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, point 31); Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, point 26); Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, point 23), ainsi que Commission/Espagne (C-127/12, EU:C:2014:2130, point 57).

9 — Arrêt Commission/Espagne (C-127/12, EU:C:2014:2130, point 58). Voir également, en ce sens, arrêts Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, point 28) et, en matière de succession, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, point 25).

10 — Ce choix n'est offert qu'aux assujettis non-résidents établis dans d'autres États membres de l'Union ou de l'EEE à l'exclusion des pays tiers.

11 — L'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG semble appliquer le choix d'opter pour le régime d'obligation fiscale illimitée à toute autre dévolution patrimoniale faite par la même personne au cours des dix années qui précèdent et des dix années qui suivent la dévolution patrimoniale pour laquelle le choix a été fait.

1. Sur la possibilité offerte aux non-résidents de choisir le régime d'imposition des droits de succession et de donation en principe réservé aux résidents

36. Le gouvernement allemand soutient que la faculté d'opter pour l'obligation fiscale illimitée créée par l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG exclut toute discrimination, puisque, lorsque cette option est levée, les assujettis résidents et les assujettis non-résidents sont traités de la même manière.

37. Sur la base de la jurisprudence de la Cour, je ne partage pas la thèse du gouvernement allemand.

38. En effet, dans l'arrêt Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) où le contribuable non-résident pouvait éviter un régime fiscal discriminatoire en optant pour un autre qui prétendument ne l'aurait pas été (en l'occurrence le régime applicable aux résidents), la Cour a jugé au point 51 de cet arrêt, sur conclusions conformes de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer [12], qu'«un tel choix n'est pas […] susceptible d'exclure les effets discriminatoires du premier de ces deux régimes fiscaux» ni «de valider un régime fiscal qui demeure, en soi, une violation de l'article 49 TFUE en raison de son caractère discriminatoire» [13]. Faisant référence au point 162 de l'arrêt Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), arrêt rendu en grande chambre, la Cour ajoutait qu'«un régime national restrictif de la liberté d'établissement demeure tout autant incompatible avec le droit de l'Union, quand bien même son application serait facultative» [14].

39. Au point 62 de l'arrêt Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), la Cour a ajouté que cette jurisprudence s'imposait d'autant plus dans un cas où, «comme en l'espèce, le mécanisme incompatible avec le droit de l'Union est celui qui est automatiquement appliqué en l'absence de choix effectué par le contribuable». Ces principes me paraissent parfaitement applicables dans la présente affaire. En effet, pour éviter un système discriminatoire à leur égard, les non-résidents peuvent, comme dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), opter pour un autre système qui est prétendument non discriminatoire [15] et en principe applicable aux seuls résidents, étant entendu que, comme dans l'arrêt Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), c'est le mécanisme incompatible avec le droit de l'Union qui s'applique automatiquement en l'absence de choix effectué par le contribuable non résident en faveur de l'autre système.

40. Je ne peux cependant conclure définitivement sur ce point sans évoquer le récent arrêt Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), rendu sans conclusions par une chambre à trois juges le 19 novembre 2015.

41. L'affaire qui a donné lieu à cet arrêt concernait une loi suédoise ayant pour objectif de supprimer la restriction à l'encontre des assujettis non-résidents constatée dans l'arrêt Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403) en permettant à ces assujettis d'opter pour le régime fiscal applicable aux résidents au lieu du système d'imposition à la source qui leur était en principe applicable et qui avait fait l'objet dudit arrêt.

42. Après avoir jugé que ce dernier système était globalement plus favorable pour les non-résidents [16], la Cour a jugé que «le refus, dans le cadre de l'imposition sur les revenus, d'accorder aux contribuables non-résidents, qui tirent la plus grande partie de leurs revenus de l'État source et qui ont opté pour le régime d'imposition à la source, les mêmes déductions personnelles que celles qui sont accordées aux contribuables résidents dans le cadre du régime d'imposition ordinaire ne constitue pas une discrimination contraire à l'article 21 TFUE lorsque les contribuables non-résidents ne sont pas

12 — C-440/08, EU:C:2009:661.

13 — Arrêt Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, point 52).

14 — Ibidem (point 53).

15 — Voir points 52 à 69 des présentes conclusions.

16 — Voir arrêt Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, point 43).

soumis à *une charge fiscale globalement supérieure* à celle qui pèse sur les contribuables résidents et sur les personnes qui leur sont assimilées, dont la situation est comparable à la leur» [17], estimant que cet élément «distingue les faits de l'affaire au principal de ceux, spécifiques, de l'affaire ayant conduit à l'arrêt Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148)» [18].

43. Je crois pouvoir déduire de l'arrêt Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) que la conclusion de la Cour, probablement préoccupée par le souci de ne pas permettre à un assujetti non-résident de faire du «cherry picking», c'est-à-dire de revendiquer à son bénéfice les éléments les plus favorables de deux régimes d'imposition distincts, a été déterminée par le fait que le régime d'imposition applicable aux non-résidents était *globalement* plus favorable que le régime réservé en principe aux résidents.

44. Or, il ressort d'une jurisprudence bien établie que, dans le cadre de l'examen de la compatibilité d'une mesure de fiscalité directe avec les libertés fondamentales, l'existence ou non d'une discrimination ne dépend pas du résultat global pour le contribuable. Comme la Cour l'a jugé au point 44 de l'arrêt Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), «une différence de traitement entre ces deux catégories de contribuables [à savoir les résidents et les non-résidents] peut être qualifiée de discrimination au sens du traité FUE dès lors qu'il n'existe aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement *sur ce point* entre lesdites catégories» [19].

45. Par conséquent, l'existence d'une différence de traitement ne peut être appréciée que par rapport à l'avantage fiscal particulier octroyé à une des deux catégories de contribuables et refusé à l'autre et non pas par rapport à la charge fiscale globale du contribuable en cause.

46. En tout état de cause, je ne pense pas que la constatation de la Cour aux points 43 et 49 de son arrêt Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) puisse suffire à déroger à la jurisprudence de la Cour résultant des arrêts Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, point 162), Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, points 49 à 54) et Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, point 62).

47. Je ne partage pas à ce sujet l'argument développé par la Commission lors de l'audience et selon lequel l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) ne concernait que l'existence de deux systèmes d'imposition distincts – un pour les résidents et un pour les non-résidents – dont chacun était compatible avec le droit de l'Union, ce qui ne serait pas le cas dans la présente affaire et expliquerait la distinction faite dans cet arrêt.

48. Cela méconnaît le fait que la Cour a jugé dans son arrêt Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403) que le système jugé comme globalement plus favorable dans l'arrêt Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) était en réalité discriminatoire. Comme l'indique l'avocat général Mengozzi au point 60 de ses conclusions dans l'affaire Beker (C-168/11, EU:C:2012:452), la question était de savoir si «l'existence d'une possibilité reconnue au contribuable d'opter pour un régime juridique moins avantageux en général, mais néanmoins non incompatible avec le droit de l'Union, rend le système fiscal en question compatible dans son ensemble». La réponse de la Cour fut clairement négative.

49. Je déduis aussi des conclusions de l'avocat général Mengozzi que dans ladite affaire, la Cour se trouvait, comme dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), face à une possibilité d'option pour un système fiscal globalement «moins avantageux». Cela n'a pas empêché la Cour de constater l'existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux.

17 — Ibidem (point 49). C'est moi qui souligne.

18 — Ibidem (point 39).

19 — Arrêt Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, point 44). C'est moi qui souligne. Voir également, en ce sens, arrêts Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, point 19) et Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, point 60).

50. Dans la présente affaire, si l'option en faveur du système fiscal réservé aux résidents permet d'obtenir un abattement plus élevé, il est également lié à une obligation fiscale illimitée dont les conséquences peuvent être très différentes selon les situations concrètes des différents contribuables puisque, comme l'a soulevé la Commission lors de l'audience, elle conduit à taxer pendant vingt ans tous les biens reçus à titre gratuit et situés non seulement en Allemagne mais partout ailleurs dans le monde, avec le risque d'une double imposition.

51. Par conséquent, je considère que le fait que l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG permette aux contribuables non-résidents de bénéficier de l'abattement réservé aux contribuables résidents en optant pour le régime d'imposition de droits de succession et de donation destiné aux résidents n'a pas remédié à l'incompatibilité de l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG avec la libre circulation des capitaux constatée dans les arrêts Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) et Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148).

2. Sur les modalités de l'exercice de l'option offerte aux non-résidents de choisir le régime de droits de succession et de donation destiné aux résidents et les conséquences de cet exercice

52. Comme la juridiction de renvoi doute de la compatibilité avec la libre circulation des capitaux de la règle énoncée à l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG, il convient d'examiner si les modalités de l'exercice de l'option offerte par cette disposition [20] ainsi que les conséquences de son exercice [21] créent une nouvelle restriction à la libre circulation des capitaux.

53. En ce qui concerne d'abord les modalités de l'exercice de cette option, la juridiction de renvoi considère que, comme ladite option n'est disponible que pour les assujettis résidant sur le territoire des États membres de l'Union ou de l'EEE, elle est contraire à l'arrêt Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) qui a étendu les principes énoncés dans l'arrêt Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) aux assujettis résidant dans un pays tiers.

54. En effet, au point 68 de l'arrêt Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), la Cour a jugé que «les articles [63 TFUE] et [65 TFUE] doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre relative au calcul des droits de succession qui prévoit, en cas de succession d'un immeuble situé sur le territoire de cet État, que l'abattement sur la base imposable, lorsque […] le défunt et le bénéficiaire de la succession résidaient, au moment du décès, dans un pays tiers tel que la Confédération suisse, est inférieur à l'abattement qui aurait été appliqué si au moins l'un d'entre eux avait résidé, au même moment, dans ledit État membre».

55. Comme le soutient la Commission, il est évident que la limitation de l'option introduite par l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG aux seuls assujettis résidant sur le territoire des États membres de l'Union ou de l'EEE à l'exclusion des résidents des pays tiers est contraire à la libre circulation des capitaux. Aucune justification de cette restriction n'est invoquée. Il convient toutefois de noter que cette question ne se pose pas dans l'affaire en cause au principal, puisque M^me^ Hünnebeck et ses filles résident dans un État membre de l'Union.

56. En ce qui concerne ensuite les conséquences de l'exercice de l'option en cause, il convient de rappeler que l'article 2, paragraphe 3, deuxième phrase, de l'ErbStG soumet à une obligation fiscale illimitée «les dévolutions multiples provenant de la même personne au cours des dix années ayant précédé et des dix années suivant la dévolution patrimoniale» pour laquelle l'option de se soumettre au régime des droits de succession et de donation destiné aux résidents a été exercée. Selon la juridiction de renvoi, pour les résidents, l'article 14 de l'ErbStG limite cette période aux dix ans qui précèdent la dévolution patrimoniale.

20 — Ce choix n'est offert qu'aux assujettis non-résidents établis dans d'autres États membres de l'Union ou de l'EEE à l'exclusion des pays tiers.

21 — Voir note en bas de page 11 des présentes conclusions.

57. Le gouvernement allemand conteste cette interprétation de la juridiction de renvoi en soutenant que, dans les deux cas, le calcul de la valeur globale des biens pertinents reçus est limité à une période de dix ans, calculée rétroactivement à partir de la date de la transmission patrimoniale.

58. À cet égard, il convient de rappeler que «la juridiction de renvoi est seule compétente pour constater et apprécier les faits du litige dont elle est saisie ainsi que pour interpréter et appliquer le droit national» [22].

59. Par conséquent, il n'appartient pas à la Cour, dans le cadre du système de coopération judiciaire établi par l'article 267 TFUE, de vérifier ou de remettre en cause l'exactitude de l'interprétation du droit national faite par la juridiction de renvoi, cette interprétation relevant de sa compétence exclusive.

60. Selon la jurisprudence de la Cour, «constituent des restrictions aux mouvements de capitaux les mesures nationales qui ont pour effet de diminuer la valeur de la succession ou de la donation d'un résident d'un État autre que celui sur le territoire duquel est imposée la succession ou la donation ou d'un résident d'un État autre que celui du territoire sur lequel se trouvent les biens concernés et qui impose la succession ou la donation de ceux-ci» [23].

61. À mon avis, il y a, en l'occurrence, une incontestable différence de traitement entre les résidents et les non-résidents, dans la mesure où la période de prise en compte des dévolutions prévue pour les non-résidents (dix ans avant et après la dévolution) est nettement plus longue que la période prévue pour les résidents (dix ans avant la dévolution). Dans le cas de dévolutions multiples, cette différence de traitement peut facilement mener à une imposition plus lourde des non-résidents.

62. De plus, comme le montant des droits de donation afférents à un immeuble situé en Allemagne est calculé en application de l'ErbStG, en fonction à la fois de la valeur de ce bien immeuble et du lien familial existant éventuellement entre le donateur et le donataire, il n'existe aucune différence objective justifiant une inégalité de traitement fiscal entre, respectivement, la situation de personnes dont aucune ne réside dans cet État membre et celle dans laquelle l'une d'elles au moins réside dans ledit État [24].

63. À cet égard, les assujettis non-résidents se trouvent a fortiori dans une situation comparable à celle des assujettis résidents dès lors que la législation allemande en cause les met sur le même plan aux fins de l'imposition d'un bien immeuble acquis par donation et sis en Allemagne. Comme la Cour l'a jugé au point 50 de l'arrêt Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148), «[e]n traitant de manière identique, sauf en ce qui concerne le montant de l'abattement accordé au bénéficiaire, les donations ou les successions au profit de ces deux catégories de contribuables, le législateur national a, en effet, admis qu'il n'existe entre ces dernières, au regard des modalités et des conditions de la perception des droits sur les donations ou les successions, aucune différence de situation objective de nature à justifier une différence de traitement». Il en va de même en ce qui concerne la période de prise en compte de dévolutions antérieures.

64. L'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG crée donc une seconde restriction à la libre circulation des capitaux.

65. Selon le gouvernement allemand, cette restriction est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général, et notamment la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition des États membres et la cohérence du système fiscal allemand.

22 — Arrêt Eckelkamp e.a. (C-11/07, EU:C:2008:489, point 32). Voir également, en ce sens, arrêt Sürül (C-262/96, EU:C:1999:228, point 95).

23 — Arrêt Commission/Espagne (C-127/12, EU:C:2014:2130, point 57). Voir également, en ce sens, arrêt Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, point 26).

24 — Voir arrêts Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, point 36) et Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148, point 49).

66. S'agissant de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition des États membres, le gouvernement allemand n'explique nullement comment cette répartition serait compromise si les autorités allemandes appliquaient aux résidents et aux non-résidents la même période de prise en compte des dévolutions.

67. S'agissant de la cohérence du système fiscal allemand, le gouvernement allemand considère que, en exerçant l'option de se soumettre au régime d'imposition des résidents offerte par l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG, les assujettis non-résidents optent pour l'obligation fiscale illimitée en ce sens que la base imposable inclut l'ensemble du patrimoine national et étranger. Celui-ci en déduit que l'avantage fiscal résultant de l'application de l'abattement élevé de l'article 16, paragraphe 1, de l'ErbStG est compensé par un prélèvement fiscal déterminé au titre des droits sur les donations.

68. Toutefois, aucun de ces arguments ne vise la différence de durée de prise en compte des dévolutions patrimoniales au détriment des non-résidents. Plus précisément, au contraire de ce qui est prescrit dans la jurisprudence constante en la matière [25], le gouvernement allemand ne démontre pas l'existence d'un lien direct entre l'octroi d'un avantage fiscal et une prise en compte plus longue des dévolutions, lorsque la donation implique des donataires et donateurs non-résidents.

69. Les arguments tirés de la cohérence du système fiscal doivent donc être rejetés.

VI – Conclusion

70. Au vu des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante à la question préjudicielle posée par le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf):

1) Les articles 63 TFUE et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit, pour le calcul des droits sur les donations, que l'abattement sur la base imposable en cas de donation d'un immeuble situé sur le territoire de cet État est inférieur, lorsque le donateur et le donataire résidaient, à la date à laquelle la donation a été effectuée, dans un autre État membre, à l'abattement qui aurait été appliqué si au moins l'un d'entre eux avait résidé, à la même date, dans le premier État membre, même si cette réglementation prévoit par ailleurs que l'abattement plus élevé peut être appliqué sur demande du donataire si celui-ci choisit le système d'obligation fiscale illimitée réservé aux résidents.

2) Les articles 63 TFUE et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que les donataires résidant dans les pays tiers ne peuvent, pour le calcul des droits de donation portant sur un immeuble situé sur le territoire de cet État, demander l'application sur la base imposable de l'abattement plus élevé, que si l'un des donateurs ou des donataires est résident de cet État.

3) Les articles 63 TFUE et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit, pour le calcul des droits sur les donations, que, en cas de donation d'un immeuble situé sur le territoire de cet État, sont pris en compte tous les biens reçus à titre gratuit du donateur au cours des dix années précédant et des dix années suivant la donation, lorsque le donateur et le donataire résidaient, à la date à laquelle la donation a été effectuée, dans un autre État membre, alors que si l'un d'entre eux avait résidé, à la même date, dans le premier État membre, ne seraient prises en compte que les dix années précédant la donation.

25 — Voir arrêts Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, point 42); Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, points 77 et 78); Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, point 53), ainsi que Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148, points 55 et 56).