Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

8 juin 2016*

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

Dans l'affaire C-479/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf, Allemagne), par décision du 22 octobre 2014, parvenue à la Cour le 28 octobre 2014, dans la procédure

Sabine Hünnebeck

contre

Finanzamt Krefeld,

LA COUR (première chambre),

composée de M^me^ R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. A. Arabadjiev, J.-C. Bonichot, S. Rodin et E. Regan (rapporteur), juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M^me^ C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 16 décembre 2015,

considérant les observations présentées :

— pour M^me^ Hünnebeck, par M^e^ M. Sarburg, Rechtsanwalt,

— pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et M^me^ K. Petersen, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par MM. M. Wasmeier, W. Roels et B.-R. Killmann, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 18 février 2016,

rend le présent

* Langue de procédure: l'allemand.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 63, paragraphe 1, et 65 TFUE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M[me] Sabine Hünnebeck au Finanzamt Krefeld (centre des impôts de Krefeld), au sujet du calcul des droits de mutation dus au titre de la donation d'un terrain situé en Allemagne dont M[me] Hünnebeck était copropriétaire.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes de l'article 1[er] de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [article abrogé par le traité d'Amsterdam] (JO 1988 L 178, p. 5) :

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

2. Les transferts afférents aux mouvements de capitaux s'effectuent aux mêmes conditions de change que celles pratiquées pour les paiements relatifs aux transactions courantes. »

4 Parmi les mouvements de capitaux énumérés à l'annexe I de ladite directive figurent notamment, sous la rubrique XI de cette annexe, intitulée « Mouvements de capitaux à caractère personnel », les dons et les dotations.

Le droit allemand

5 L'Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (loi sur les droits de succession et de donation), dans sa version publiée le 27 février 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), tel que modifié en dernier lieu par l'article 11 de la loi du 7 décembre 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2592) (ci-après l'« ErbStG »), prévoit, à son article 1[er], intitulé « 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. »

6 L'article 2 de l'ErbStG, intitulé « Obligation fiscale personnelle », dispose :

« 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 (assujettissement intégral) 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 du Bewertungsgesetz [(loi sur l'évaluation, ci-après le "BewG")] (assujettissement partiel).

[...]

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 assujettie à titre intégral à l'impôt 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 [du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'"accord EEE")]. 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 étant intégralement assujetties à l'impôt et totalisées conformément à l'article 14. [...] »

7 L'article 14 de l'ErbstG, intitulé « Prise en compte des dévolutions antérieures », prévoit, à son paragraphe 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. [...] »

8 L'article 15 de l'ErbStG, intitulé « Classe d'imposition », dispose, à son paragraphe 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,

[...] »

9 L'article 16, intitulé « Abattements », est ainsi rédigé :

« 1. Est exonérée en cas d'assujettissement intégral (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'assujettissement partiel (article 2, paragraphe 1, point 3), le montant de l'abattement prévu au paragraphe 1 est remplacé par le montant de 2 000 euros. »

10 Sous l'intitulé « Patrimoine interne », l'article 121 du BewG, dans sa version publiée le 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 (BGBl. 2011 I, p. 2592), est libellé comme suit :

« Le patrimoine interne comprend :

1) le patrimoine agricole et sylvicole interne ;

2) le patrimoine foncier interne ;

[...] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

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

12 Mme Hünnebeck était copropriétaire pour moitié d'un terrain situé à Düsseldorf, en Allemagne. Par acte notarié du 20 septembre 2011, elle a donné cette part à ses filles, à raison de 50 % chacune. Il était stipulé qu'elle prendrait à sa charge les éventuels droits de mutation afférents à cette donation. Le 12 janvier 2012, un avocat a approuvé, en sa qualité de représentant des filles mineures de Mme Hünnebeck, les déclarations faites dans le contrat du 20 septembre 2011.

13 Par deux avis du 31 mai 2012, le centre des impôts de Krefeld a fixé le montant des droits de mutation dus par Mme Hünnebeck au titre de chaque quote-part à 146 509 euros. Lors du calcul de ces droits, ce centre a déduit à chaque fois de la valeur du bien dévolu l'abattement personnel accordé aux contribuables partiellement assujettis, à hauteur de 2 000 euros.

14 Mme Hünnebeck a formé un recours administratif pour demander l'application, pour chacune des parts données à ses deux enfants, de l'abattement personnel de 400 000 euros dont bénéficient les contribuables intégralement assujettis, conformément à l'article 16, paragraphe 1, point 2, de l'ErbStG. Ce recours a été rejeté. À la suite de ce rejet, Mme Hünnebeck a saisi le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf, Allemagne) d'un recours tendant à l'octroi d'un tel abattement. Devant cette juridiction, Mme Hünnebeck soutient ne pas avoir présenté aux services fiscaux de demande d'abattement au titre de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG, au motif que cette disposition, entrée en vigueur postérieurement aux donations, ne lui est pas applicable et qu'elle implique que soient prises en compte des donations antérieures à la donation en cause au principal.

15 Le centre des impôts de Krefeld fait valoir, devant ladite juridiction, que l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG garantit une parfaite égalité de traitement entre les personnes intégralement assujetties et celles partiellement assujetties.

16 La juridiction de renvoi nourrit des doutes quant à la compatibilité, avec les articles 63, paragraphe 1, et 65 TFUE, de l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG, y compris lorsque celui-ci est lu en combinaison avec l'article 2, paragraphe 3, de cette loi.

17 Cette juridiction observe que, dans l'arrêt du 22 avril 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), la Cour s'est déjà prononcée sur la compatibilité avec le droit de l'Union de l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG, pris dans une version libellée en des termes pratiquement identiques à ceux de la disposition en cause au principal. Elle considère que, au regard de ce seul arrêt, il faudrait faire droit au recours dont elle est saisie dans la mesure où le droit de l'Union s'oppose à une application combinée des articles 2, paragraphe 1, point 3, et 16, paragraphe 2, de l'ErbStG, qui aboutit à l'octroi à M^me^ Hünnebeck et à ses filles d'un abattement de 2 000 euros du fait que celles-ci résidaient, à la date de la donation en cause au principal, au Royaume-Uni, alors que cet abattement se serait élevé à 400 000 euros, en vertu des dispositions combinées de l'article 2, paragraphe 1, point 1, sous a), de l'article 15, paragraphe 1, et de l'article 16, paragraphe 1, point 2, de l'ErbStG, si la donatrice ou les donataires avaient résidé, à cette même date, en Allemagne.

18 Toutefois, la juridiction de renvoi se demande s'il en est autrement à la suite de l'adoption de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG, par le législateur allemand en réponse à l'arrêt du 22 avril 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216).

19 En s'appuyant sur la jurisprudence issue des arrêts du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, point 162), du 18 mars 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, point 53), et du 28 février 2013, Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, point 62), cette juridiction relève que, si la Cour ne s'est pas encore prononcée sur ce point, elle a cependant considéré qu'une réglementation nationale d'application facultative peut être contraire au droit de l'Union. Par conséquent, ladite juridiction estime vraisemblable que l'adoption de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG ne soit pas de nature à remédier à l'incompatibilité de l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG avec le droit de l'Union au motif, notamment, que cette dernière disposition s'applique systématiquement en l'absence de demande du contribuable.

20 La juridiction de renvoi doute également de la compatibilité avec le droit de l'Union de la règle énoncée à l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG.

21 D'une part, aux termes de cette disposition, le bénéficiaire ne peut demander à bénéficier de l'abattement majoré que si le défunt, le donateur ou le bénéficiaire étaient, à la date de la dévolution patrimoniale, domiciliés sur le territoire d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État auquel s'applique l'accord EEE, alors que la Cour, dans son arrêt du 17 octobre 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), aurait dit pour droit que les dispositions du droit de l'Union s'opposent à une réglementation d'un État membre relative au calcul des droits de succession qui prévoit, en cas de dévolution successorale 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, 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.

22 D'autre part, la juridiction de renvoi constate que l'article 2, paragraphe 3, deuxième phrase, de l'ErbStG impose d'assujettir intégralement à l'impôt l'ensemble des dévolutions provenant de la même personne intervenues au cours des dix années ayant précédé et des dix années suivant la dévolution patrimoniale considérée en les additionnant conformément à l'article 14 de l'ErbStG. Ainsi, alors que, s'agissant des assujettis visés à l'article 2, paragraphe 1, point 1, de l'ErbStG, l'abattement porte sur l'ensemble du patrimoine dévolu par une même personne pendant une période de dix ans, la période prise en compte, pour les assujettis visés à cet article 2, paragraphe 3, est de 20 ans.

23 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, 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)? »

Sur la question préjudicielle

Observations liminaires

24 En premier lieu, il convient de rappeler que le mécanisme institué par le législateur allemand, selon lequel, pour le calcul des droits sur les donations, 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, a été qualifiée par la Cour de restriction non justifiée à la libre circulation des capitaux dans l'arrêt du 22 avril 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) et a également donné lieu à l'arrêt en constatation de manquement, du 4 septembre 2014, Commission/Allemagne (C-211/13, EU:C:2014:2148).

25 En l'espèce, il est constant que ce mécanisme d'imposition s'applique toujours, en l'absence de demande du donataire à bénéficier de l'abattement majoré, dans le cas de donations entre non-résidents. Aucun élément du dossier dont dispose la Cour ne permet de constater qu'il conviendrait d'analyser ledit mécanisme d'imposition d'une manière différente dans le cadre du présent renvoi préjudiciel.

26 Or, tout en retenant ce même mécanisme d'imposition, le législateur national a modifié l'article 2 de l'ErbStG par l'ajout d'un paragraphe 3 en vertu duquel, en cas de donation entre non-résidents, le donataire peut demander le bénéfice de l'abattement majoré prévu en cas de donations impliquant au moins un résident.

27 En second lieu, il convient de préciser l'objet de la présente demande de décision préjudicielle.

28 Premièrement, il y a lieu de relever que la Commission soutient que la condition, prévue par l'ErbStG, selon laquelle les bénéficiaires non-résidents ne peuvent demander l'application de l'abattement majoré que si ce bénéficiaire ou le donateur est domicilié dans un État membre de l'Union ou dans un État auquel s'applique l'accord EEE est contraire à la jurisprudence de la Cour issue de l'arrêt du 17 octobre 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), dès lors qu'un tel abattement ne s'applique pas aux dévolutions entre donateurs et bénéficiaires résidents d'États tiers.

29 Si le libellé de la question ne fait pas explicitement référence à cet aspect de la réglementation nationale en cause, il ressort de la demande de décision préjudicielle que la juridiction de renvoi nourrit également, à cet égard, des doutes sur la compatibilité, avec le droit de l'Union, de de la réglementation nationale.

30 Toutefois, il convient de rappeler que, si les questions relatives à l'interprétation du droit de l'Union posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence, la Cour peut refuser de statuer sur une demande formée par une juridiction nationale s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (voir, en ce sens, arrêt du 28 février 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, point 19 et jurisprudence citée).

31 En l'occurrence, il est constant que M^me^ Hünnebeck et ses deux filles, bénéficiaires de la donation concernée, étaient domiciliées toutes les trois au Royaume-Uni à la date à laquelle cette donation a été effectuée.

32 Dans ces conditions, faute de se rapporter aux circonstances de l'affaire au principal, le problème de l'incompatibilité alléguée dont il est fait état au point 28 du présent arrêt est hypothétique et, partant, n'appelle pas de réponse de la Cour dans le cadre de la présente procédure.

33 Deuxièmement, il existe un désaccord sur l'interprétation de la réglementation nationale en cause en ce qui concerne la période à prendre en considération pour la totalisation des donations dans l'hypothèse visée à l'article 2, paragraphe 3, de l'EsrbStG.

34 Ainsi, la juridiction de renvoi considère que, dans ladite hypothèse, la base imposable sur laquelle vient s'imputer l'abattement octroyé est égale au total des donations réalisées au cours d'une période de 20 ans, tandis que, dans celle où le donateur ou le bénéficiaire résident en Allemagne, cette base imposable est égale au total des donations intervenue au cours d'une période de dix ans.

35 Par contre, le gouvernement allemand conteste cette interprétation des articles 2, paragraphe 3, et 14 de l'ErbStG. Selon ce gouvernement, dans le cas tant d'une donation entre non-résidents que d'une donation à laquelle est partie au moins un résident, sont totalisées les donations effectuées au cours de la période de dix ans ayant précédé la dernière donation. En revanche, l'application de ces dispositions à la demande du bénéficiaire entraînerait un assujettissement intégral de l'ensemble des biens dévolus pendant une période de 20 ans.

36 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 (voir arrêt du 11 septembre 2008, Eckelkamp e.a., C-11/07, EU:C:2008:489, point 32 et jurisprudence citée). Il convient de rappeler également que la Cour doit en principe limiter son examen aux éléments d'appréciation que la juridiction de renvoi a décidé de lui soumettre. S'agissant de l'application de la réglementation nationale pertinente, la Cour doit, dès lors, s'en tenir à la situation que ladite juridiction considère comme établie et elle ne saurait être liée par des hypothèses émises par l'une des parties au principal (arrêt du 6 mars 2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2003:127, point 41). Partant, il appartient, à la juridiction de renvoi et non à la Cour de déterminer la portée et l'effet, en droit allemand, de la réglementation nationale en cause et, en particulier, les conséquences juridiques pour les bénéficiaires non-résidents de l'application, à leur demande, de l'abattement majoré.

37 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 63 et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit, pour les donations entre non-résidents, d'une part, en l'absence de demande spécifique du bénéficiaire, le recours à un mode de calcul des droits par application d'un abattement fiscal minoré et, d'autre part, sur la demande d'un tel bénéficiaire, le recours à un mode de calcul des droits par application de l'abattement majoré qui prévaut pour les donations auxquelles est partie au moins un résident, l'exercice de cette option par le bénéficiaire non-résident impliquant la

totalisation, aux fins du calcul des droits dus au titre de la donation concernée, de toutes les donations reçues par ce donataire de la même personne au cours des dix années ayant précédé et des dix années suivant cette donation.

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

38 Selon une jurisprudence constante, l'article 63, paragraphe 1, TFUE interdit de façon générale les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres (voir arrêt du 17 septembre 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, point 35 et jurisprudence citée).

39 En l'espèce, il est constant que la donation en cause au principal constitue une opération relevant de l'article 63, paragraphe 1, TFUE.

40 S'agissant de la question de savoir si la réglementation en cause constitue une restriction au sens de cette disposition, il convient de rappeler que des dispositions nationales qui déterminent la valeur d'un bien immobilier aux fins du calcul du montant de l'impôt dû en cas d'acquisition par voie de donation peuvent non seulement être de nature à dissuader l'achat de biens immobiliers situés dans l'État membre concerné, mais sont également susceptibles d'avoir pour effet de diminuer la valeur de la donation d'un résident d'un État membre autre que celui sur le territoire duquel se trouvent lesdits biens (voir arrêt du 22 avril 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, point 25).

41 Dans la présente affaire, il ressort de la demande de décision préjudicielle, d'une part, que le mécanisme d'imposition introduit par l'adoption de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG, permettant au bénéficiaire d'une donation entre non-résidents de bénéficier de l'abattement majoré prévu en cas de donations impliquant au moins un résident, est d'application facultative et, d'autre part, que l'exercice de cette option par le bénéficiaire non-résident implique la totalisation, aux fins du calcul des droits dus au titre de la donation concernée, de toutes les donations reçues par ce donataire de la même personne au cours des dix années ayant précédé et des dix années suivant cette donation, alors que, pour les donations impliquant au moins un résident, ne sont totalisées que les donations intervenues au cours d'une période de dix ans.

42 S'agissant du caractère facultatif dudit mécanisme d'imposition, il convient de souligner que, à supposer même que ce mécanisme soit compatible avec le droit de l'Union, il est de jurisprudence constante qu'un régime national restrictif des libertés de circulation peut demeurer incompatible avec le droit de l'Union, quand bien même son application serait facultative. L'existence d'une option qui permettrait éventuellement de rendre une situation compatible avec le droit de l'Union n'a pas pour effet de remédier, à elle seule, au caractère illégal d'un système, tel que celui en cause, qui comprend toujours un mécanisme d'imposition non compatible avec ce droit. Il convient d'ajouter qu'il en va à plus forte raison ainsi dans le cas où, comme en l'occurrence, le mécanisme incompatible avec le droit de l'Union est celui qui est automatiquement appliqué en l'absence de choix effectué par le contribuable (voir, en ce sens, arrêt du 28 février 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, point 62 et jurisprudence citée).

43 Or, en vue de fournir une réponse utile à la juridiction de renvoi dans le cadre de la présente affaire, il convient de procéder à un examen de la question de la compatibilité d'un mécanisme d'imposition, tel que celui introduit par l'adoption de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG, avec les dispositions du traité FUE relatives à la libre circulation des capitaux.

44 À cet égard, s'agissant de la durée de la période de totalisation des donations prise en compte aux fins de l'application de l'abattement majoré, si l'abattement majoré appliqué aux donations entre non-résidents à la demande des bénéficiaires est d'un montant identique à celui appliqué pour les

donations auxquelles est partie au moins un résident, il n'en demeure pas moins que la période retenue pour la totalisation des donations est différente selon qu'il s'agit de donations relevant de la première ou de la seconde de ces catégories.

45 Dans une telle hypothèse, qu'il appartient à la juridiction de renvoi de confirmer, il y a lieu de constater, sans qu'il y ait besoin de statuer sur la compatibilité d'un mécanisme, tel que celui prévu à l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG, en tant qu'il soumet l'ensemble des dévolutions d'un non-résident à un assujettissement intégral, que le fait de retenir une période de totalisation plus longue pour les donations entre non-résidents que pour les donations auxquelles est partie au moins un résident est susceptible d'aboutir, le cas échéant, à ce que l'abattement porte, pour la première catégorie de donations, sur une base imposable plus importante que pour la seconde et que, partant, cette première catégorie de donations soit soumise à des droits sur les donations plus élevés que ceux exigibles pour la seconde catégorie de donations. Un tel mécanisme a pour effet de restreindre les mouvements de capitaux, dès lors qu'il est susceptible de diminuer la valeur de la donation comprenant un tel bien (voir, par analogie, arrêt du 22 avril 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, point 27).

46 Il convient également d'observer qu'une telle situation est encore aggravée par le fait que, à la différence des donations auxquelles au moins un résident est partie, pour le calcul des droits desquelles seules les donations antérieures sont susceptibles d'être totalisées, permettant ainsi à l'assujetti de prévoir le montant des droits exigibles, pour les donations entre non-résidents, la totalisation des dévolutions porte également sur celles qui interviendront dans les dix années qui suivent la donation considérée, plaçant ainsi les bénéficiaires dans l'ignorance des droits de mutation ultérieurement exigibles. À cet égard, M[me] Hünnebeck déclare n'avoir pas demandé à bénéficier de l'abattement majoré au titre de l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG, notamment en raison de cette imprévisibilité.

47 Il convient de constater qu'un tel manque de prévisibilité est susceptible d'avoir pour conséquence de dissuader les non-résidents d'acquérir ou de conserver des biens situés en Allemagne, dans la mesure où le transfert ultérieur de ces biens à d'autres non-résidents placera plus longtemps ces derniers dans l'incertitude quant aux impositions futures qui seront éventuellement demandées par cet État membre (voir, par analogie, arrêt du 15 septembre 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, points 22 à 25).

48 Dans ces conditions, sous réserve des vérifications à effectuer par la juridiction de renvoi quant à la durée de la période qui est retenue aux fins de l'application, à la demande des bénéficiaires non-résidents, de l'abattement majoré, qui relèvent de l'interprétation et de l'application du droit allemand, il y a lieu de constater que, s'agissant de la durée de la période de totalisation des donations prise en compte aux fins de l'application de l'abattement majoré, le traitement fiscal moins favorable des donations entre non-résidents que celui réservé aux donations auxquelles au moins un résident est partie, constitue une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 63, paragraphe 1, TFUE.

49 Par ailleurs, il importe de constater que, contrairement à ce que soutient le gouvernement allemand, cette différence de traitement ne saurait être considérée comme compatible avec les dispositions du traité FUE relatives à la libre circulation des capitaux au motif qu'elle se rapporte à des situations qui ne sont pas objectivement comparables. En particulier, ce gouvernement soutient que la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont pas comparables en ce qui concerne leurs bases imposables. Ces deux catégories d'assujettis ne pourraient pas être traitées exactement de la même manière en raison du principe de territorialité.

50 À cet égard, il convient de rappeler que, aux termes de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, l'article 63 TFUE « ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres [...] d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ».

51 Cette disposition de l'article 65 TFUE, en tant qu'elle constitue une dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Partant, elle ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État membre dans lequel ils investissent leurs capitaux est automatiquement compatible avec le traité (voir arrêt du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 42 et jurisprudence citée).

52 En effet, la dérogation prévue à l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE est elle-même limitée par le paragraphe 3 du même article, qui prévoit que les dispositions nationales visées audit paragraphe 1 « 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 » (voir arrêt du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 43 et jurisprudence citée).

53 Il y a donc lieu de distinguer les traitements différents permis au titre de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE des discriminations arbitraires interdites en vertu du paragraphe 3 de ce même article. Or, il ressort d'une jurisprudence constante que, pour qu'une réglementation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui, aux fins du calcul des droits sur les donations, opère une distinction en ce qui concerne la période retenue pour l'application de l'abattement à la base imposable d'un bien immeuble situé dans cet État selon que le donateur ou le donataire réside dans ledit État ou qu'ils résident tous les deux dans un autre État membre, puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il est nécessaire que cette différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général. En outre, pour être justifiée, la différence de traitement entre ces deux catégories de donations ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour que l'objectif poursuivi par la réglementation en cause soit atteint (voir, en ce sens, arrêt du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 44 et jurisprudence citée).

54 S'agissant de la réglementation en cause au principal, il ressort du dossier dont dispose la Cour que le montant des droits sur les donations 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. Or, ni l'un ni l'autre de ces deux critères ne dépend du lieu de résidence du donateur ou du donataire. Dès lors, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 62 de ses conclusions, s'agissant des droits sur les donations dus au titre d'un bien immeuble situé en Allemagne et faisant l'objet d'une donation, il n'existe aucune différence objective justifiant une inégalité de traitement fiscal entre, respectivement, la situation dans laquelle aucune des parties à la donation réside dans cet État membre et celle dans laquelle l'une au moins de ces dernières réside dans ledit État. Partant, la situation des filles de M[me] Hünnebeck est comparable à celle de tout donataire qui acquiert par donation un bien immeuble situé en Allemagne d'une personne résidant sur le territoire allemand avec laquelle il a un lien de parent à enfant, ainsi qu'à celle de tout donataire résidant sur ce territoire qui reçoit une donation d'une personne qui n'y réside pas (voir, par analogie, arrêt du 22 avril 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, point 36).

55 La réglementation allemande considère, en principe, tant le bénéficiaire d'une donation entre non-résidents que celui d'une donation à laquelle au moins un résident est partie comme des assujettis aux fins de la perception des droits de mutation sur les donations de biens immeubles situés en Allemagne. Ce n'est qu'en ce qui concerne la période prise en compte pour l'application de l'abattement à la base imposable que cette réglementation opère, aux fins du calcul de ces droits, une différence de traitement entre les donations effectuées entre non-résidents et celles auxquelles est

partie au moins un résident. En revanche, il n'est pas contesté que la détermination de la classe et du taux d'imposition est effectuée selon les mêmes règles pour ces deux catégories de donations (voir, par analogie, arrêt du 22 avril 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, point 37).

56 Dès lors qu'une réglementation nationale met sur le même plan, aux fins de l'imposition de la mutation par donation d'un bien immeuble situé dans l'État membre concerné, d'une part, les donataires non-résidents ayant acquis ce bien d'une personne non-résidente et, d'autre part, les donataires non-résidents ou résidents ayant acquis un tel bien d'un donateur résident ainsi que les donataires résidents ayant acquis ce même bien d'un donateur non-résident, elle ne peut, sans enfreindre les exigences du droit de l'Union, traiter ces donataires différemment, dans le cadre de cette même imposition, en ce qui concerne l'application d'un abattement sur la base imposable de ce bien immeuble. En traitant de manière identique, sauf en ce qui concerne la période prise en compte pour l'application de l'abattement susceptible de bénéficier au donataire, les donations effectuées au profit de ces deux catégories de personnes, 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, aucune différence de situation objective de nature à justifier une différence de traitement (voir, par analogie, arrêt du 22 avril 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, point 38).

57 Certes, il convient d'admettre que, ainsi que le fait valoir en substance le gouvernement allemand, la base imposable de la donation d'un donataire non-résident, lorsqu'il est partiellement assujetti aux droits sur les donations en Allemagne, est, en principe, inférieure à celle d'un donataire, résident ou non-résident, qui est intégralement assujetti à ces droits dans cet État membre (voir, par analogie, arrêt du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 52).

58 Toutefois, cette circonstance ne saurait remettre en cause les constatations qui précèdent, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour (voir, notamment, arrêt du 3 septembre 2014, Commission/Espagne, C-127/12, non publié, EU:C:2014:2130, points 77 et 78), et ce d'autant plus que la période retenue pour l'application de l'abattement sur la base imposable prévu par la réglementation en cause au principal ne varie nullement en fonction du montant de la base imposable de la donation, mais demeure identique quel que soit ce dernier montant.

59 Il en résulte que la période pertinente prise en compte pour l'application de l'abattement n'étant pas fonction du montant de la base imposable, mais s'appliquant au donataire en sa qualité d'assujetti, les caractères propres à la base imposable du donataire non-résident qui reçoit une donation d'un donateur non-résident ne sont pas de nature à rendre objectivement différente, au regard de cette période, la situation de ce donataire par rapport à celle du donataire non-résident qui reçoit une donation d'un donateur résident ou à celle du donataire résident qui reçoit une donation d'un donateur non-résident (voir, par analogie, arrêt du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 55).

60 Il convient, dès lors, d'examiner si une restriction aux mouvements de capitaux, telle que celle constatée au point 48 du présent arrêt, peut être objectivement justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.

Sur la justification de la restriction par une raison impérieuse d'intérêt général

61 En ce qui concerne l'existence d'une éventuelle justification, tirée d'une raison impérieuse d'intérêt général, de la restriction que constitue le traitement moins favorable des non-résidents s'agissant de la période de totalisation des donations prise en compte aux fins de l'application de l'abattement majoré, les motifs avancés par le gouvernement allemand ne sont pas fondés.

62 En premier lieu, s'agissant du motif tiré de la nécessité de sauvegarder la cohérence du système fiscal allemand, il y a lieu de rappeler qu'il résulte certes de la jurisprudence de la Cour que ce motif peut justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité. Toutefois, pour qu'une telle justification puisse être admise, il est nécessaire que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'octroi de l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé (voir arrêt du 22 avril 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, point 53 et jurisprudence citée)

63 Or, en l'occurrence, il suffit de constater que, si le gouvernement allemand se borne à soutenir, en des termes tout à fait généraux, que l'article 2, paragraphe 3, de l'ErbStG a entraîné « une modification complète » du régime d'assujettissement personnel des donataires non-résidents et que tous les avantages et désavantages découlant de l'application de l'un ou de l'autre des deux régimes fiscaux personnels pour lesquels le bénéficiaire non-résident peut opter « se compensent », il ne démontre pas en quoi la totalisation des donations sur une période de 20 ans, lorsque le bénéficiaire demande à bénéficier de l'abattement majoré, peut être considérée comme un moyen approprié pour atteindre l'objectif de sauvegarde de la cohérence du système fiscale allemand. À cet égard, il convient de relever que l'avantage fiscal résultant de la prise en compte, pour l'application de l'abattement majoré, d'une période de dix ans précédant la donation à laquelle au moins un résident allemand est partie n'est compensé par aucun prélèvement fiscal déterminé au titre des droits sur les donations (voir, par analogie, arrêts du 22 avril 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, point 54, et du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 60).

64 Il s'ensuit qu'une restriction, telle que celle constatée au point 48 du présent arrêt, ne saurait être justifiée par la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal allemand.

65 En ce qui concerne, en second lieu, la justification tirée du principe de territorialité et de la nécessité alléguée d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, il convient de rappeler qu'il s'agit d'un objectif légitime reconnu par la Cour (arrêt du 7 novembre 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, point 50 et jurisprudence citée).

66 Toutefois, il convient de relever que, en l'occurrence, la différence de traitement portant sur la période retenue pour l'application de l'abattement majoré découle de la seule application de la réglementation allemande concernée (voir, en ce sens, arrêt du 11 septembre 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, point 41). En outre, le gouvernement allemand ne démontre pas que cette différence de traitement est nécessaire pour garantir le pouvoir d'imposition de la République fédérale d'Allemagne. Ainsi, c'est à tort que le gouvernement allemand se prévaut d'une telle justification.

67 Dès lors, il convient de constater que, en l'occurrence, il n'est pas établi qu'une restriction, telle que celle constatée au point 48 du présent arrêt, permette d'atteindre les objectifs d'intérêt général que le gouvernement allemand affirme poursuivre.

68 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que les articles 63 et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit, pour les donations entre non-résidents, en l'absence de demande spécifique du bénéficiaire, le recours à un mode de calcul des droits par application d'un abattement fiscal minoré. Ces articles s'opposent également, et en tout état de cause, à une réglementation nationale qui prévoit, sur la demande d'un tel bénéficiaire, le recours à un mode de calcul des droits par application de l'abattement majoré qui prévaut pour les donations auxquelles est partie au moins un résident, l'exercice de cette option par le bénéficiaire non-résident impliquant la totalisation, aux fins du calcul des droits dus au titre de la donation concernée, de toutes les donations reçues par ce donataire de la même personne au cours des dix années ayant précédé et des dix années suivant cette donation.

Sur les dépens

69 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit :

Les articles 63 et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit, pour les donations entre non-résidents, en l'absence de demande spécifique du bénéficiaire, le recours à un mode de calcul des droits par application d'un abattement fiscal minoré. Ces articles s'opposent également, et en tout état de cause, à une réglementation nationale qui prévoit, sur la demande d'un tel bénéficiaire, le recours à un mode de calcul des droits par application de l'abattement majoré qui prévaut pour les donations auxquelles est partie au moins un résident, l'exercice de cette option par le bénéficiaire non-résident impliquant la totalisation, aux fins du calcul des droits dus au titre de la donation concernée, de toutes les donations reçues par ce donataire de la même personne au cours des dix années ayant précédé et des dix années suivant cette donation.

Signatures