HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

21 decembrie 2021 *

„Trimitere preliminară – Libera circulație a capitalurilor – Articolele 63 și 65 TFUE – Reglementare națională privind impozitul pe succesiune – Bunuri imobile situate pe teritoriul național – Supunere parțială la plata impozitului – Tratament diferit al rezidenților față de nerezidenți – Drept la o reducere a bazei de impozitare – Reducere proporțională în cazul supunerii parțiale la plata impozitului – Obligații legate de rezervele succesorale – Lipsa deducerii în cazul supunerii parțiale la plata impozitului”

În cauza C-394/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania), prin decizia din 20 iulie 2020, primită de Curte la 18 august 2020, în procedura

XY

împotriva

Finanzamt V,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan (raportor), președinte de cameră, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a cincea, domnul C. Lycourgos, președintele Camerei a patra, și domnii I. Jarukaitis și M. Ilešič, judecători,

avocat general: domnul J. Richard de la Tour,

grefier: domnul C. Di Bella, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 iunie 2021,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru XY, de R. Weller, Steuerberater;

– pentru guvernul german, de J. Möller, R. Kanitz și S. Costanzo, în calitate de agenți;

– pentru guvernul spaniol, de M. J. Ruiz Sánchez, în calitate de agent;

* Limba de procedură: germana.

– pentru Comisia Europeană, de W. Roels și B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 septembrie 2021,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63 și 65 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între XY, pe de o parte, și Finanzamt V (Administrația Fiscală V, Germania), pe de altă parte, în legătură cu calculul impozitelor pe succesiune aferente unor imobile situate în Germania.

Cadrul juridic

3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Legea privind impozitele pe succesiune și pe donație), în versiunea publicată la 27 februarie 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), astfel cum a fost modificată prin Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Legea privind combaterea fraudei fiscale și de modificare a altor dispoziții fiscale) din 23 iunie 2017 (BGBl. 2017 I, p. 1682, denumită în continuare „ErbStG”), prevede la articolul 1, intitulat „Operațiuni impozabile”:

„(1) Sunt supuse impozitului pe succesiuni (sau pe donații):

1. transmiterile pentru cauză de moarte;

2. donațiile între vii;

[…]”

4 Potrivit articolului 2 din ErbStG, intitulat „Obligații fiscale personale”:

„(1) Obligațiile fiscale se aplică:

1. întregului patrimoniu transmis (supunere integrală la plata impozitului), în cazurile menționate la articolul 1 alineatul (1) punctele 1-3, în situația în care defunctul, la data decesului, donatorul, la data la care efectuează donația, sau dobânditorul, la data faptului generator al impozitului (articolul 9), au calitatea de rezidenți. Sunt considerați rezidenți:
   a) persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național;
   b) resortisanții germani care nu au locuit permanent mai mult de cinci ani în străinătate fără a avea domiciliul în Germania.

[…]

3. în toate celelalte cazuri, sub rezerva dispozițiilor alineatului (3), bunurile transmise care intră în sfera patrimoniului intern în sensul articolului 121 din Bewertungsgesetz (Legea privind evaluarea) (supunere parțială la plata impozitului),

[…]”

5 Articolul 3 din ErbStG, intitulat „Transmiterea pentru cauză de moarte”, prevede la alineatul (1):

„Transmiterea pentru cauză de moarte vizează:

1. transmiterea prin succesiune […], legat […] sau în temeiul unui drept invocat la rezerva succesorală (articolul 2303 și următoarele din Bürgerliches Gesetzbuch [(Codul civil), în versiunea publicată la 2 ianuarie 2002 (BGBl. 2002 I, p. 42, rectificări în BGBl. 2002 I, p. 2909, și BGBl. 2003 I, p. 738), denumit în continuare «BGB»]);

[…]”

6 Articolul 9 din ErbStG prevede că faptul generator al impozitului este, în cazul transmiterii pentru cauză de moarte, decesul defunctului.

7 Potrivit articolului 10 din ErbStG, intitulat „Transmiterea succesorală impozabilă”:

„(1) Este considerată transmitere succesorală impozabilă îmbogățirea succesorului în măsura în care aceasta nu este scutită […]. În cazurile prevăzute la articolul 3, se consideră îmbogățire suma care rezultă atunci când […] din valoarea întregii succesiuni – în măsura în care aceasta este supusă impozitării prevăzute de prezenta lege – este dedus […] pasivul succesoral deductibil în temeiul alineatelor 3-9, […]

[…]

(5) Sunt deductibile ca pasiv succesoral, cu excepția cazului în care alineatele (6)-(9) prevăd altfel:

1. datoriile defunctului […];

2. obligațiile rezultate din legate, din donații sub rezerva îndeplinirii unor condiții, precum și din rezerve succesorale invocate și din drepturi de despăgubire pentru moșteniri […]

(6) Nu sunt deductibile datoriile și sarcinile, în măsura în care sunt legate din punct de vedere economic de elemente de activ care nu sunt impozabile în temeiul prezentei legi. Atunci când impozitul este aplicat unor elemente de patrimoniu izolate [articolul 2 alineatul (1) punctul 3 […]), sunt deductibile numai datoriile și sarcinile legate din punct de vedere economic de acestea. […]

[…]”

8 Articolul 15 din ErbStG, intitulat „Clasele de impozitare”, prevede:

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

Clasa de impozitare I:

1. soțul și partenerul de viață;

2. copiii și copiii soțului

[…]”

9 Articolul 16 din ErbStG, intitulat „Reduceri”, prevede:

„(1) În cazul supunerii integrale la plata impozitului [articolul 2 alineatul (1) punctul 1 și alineatul (3)] este scutită de impozit transmiterea:

1. în beneficiul soțului și al partenerului de viață, până la valoarea de 500 000 de euro;

2. în beneficiul copiilor în sensul clasei de impozitare I punctul 2 și în beneficiul copiilor defuncți în sensul clasei de impozitare I punctul 2, până la valoarea de 400 000 de euro;

[…]

(2) În cazul supunerii parțiale la plata impozitului [articolul 2 alineatul (1) punctul 3], reducerea prevăzută la alineatul (1) este diminuată cu o fracțiune. Această fracțiune corespunde raportului dintre, pe de o parte, suma valorii patrimoniului dobândit la același moment care nu este supus parțial la plata impozitului și a celei a avantajelor patrimoniale care nu sunt supuse parțial la plata impozitului, dobândite de aceeași persoană în cursul unei perioade de 10 ani și, pe de altă parte, valoarea totală a patrimoniului dobândit de aceeași persoană într-un termen de 10 ani. Bunurile dobândite anterior trebuie evaluate la valoarea lor anterioară.

[…]”

10 Articolul 37 din ErbStG, intitulat „Aplicarea legii”, prevede la alineatul (14):

„Articolele […] și 16 alineatele (1) și (2), în versiunea în vigoare la 25 iunie 2017, se aplică transmiterilor pentru care este exigibil impozitul aplicabil după 24 iunie 2017.”

11 Articolul 121 din Bewertungsgesetz (Legea privind evaluarea), în versiunea publicată la 1 februarie 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), astfel cum a fost modificată prin Legea din 4 noiembrie 2016, intitulat „Patrimoniul intern”, prevede:

„Patrimoniul intern cuprinde:

1. patrimoniul agricol și forestier intern;

2. patrimoniul imobiliar intern;

[…]”

12 Articolul 2303 din BGB, intitulat „Moștenitori rezervatari; cuantumul rezervei succesorale”, prevede la alineatul (1):

„În cazul în care un descendent al defunctului este exclus de la moștenire printr-o dispoziție pentru cauză de moarte, acesta poate solicita moștenitorilor rezerva succesorală. Rezerva succesorală constă în jumătate din valoarea cotei succesorale legale […]”

13 Articolul 2311 din BGB, intitulat „Valoarea succesiunii”, prevede:

„(1) Rezerva succesorală se calculează pe baza masei și a valorii succesiunii la data decesului […]

(2) Dacă este necesar, valoarea trebuie stabilită pe baza unei estimări. O stabilire a valorii efectuată de către *de cuius* nu este determinantă.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 Reclamanta din litigiul principal este o resortisantă austriacă cu reședința în Austria. Ea este fiica lui E, care era de asemenea resortisant austriac cu reședința în Austria și al cărui deces a intervenit la 12 august 2018.

15 Acesta din urmă era proprietarul a trei terenuri ocupate de construcții și al unui teren pe care nu s-au ridicat construcții, situate în Germania. El redactase un testament în care o desemnase ca legatară unică pe fiica sa, soția sa și fiul său având dreptul la rezervele succesorale.

16 În urma decesului tatălui său, reclamanta din litigiul principal s-a obligat, prin convenție, să plătească mamei sale și fratelui său sumele de 1 700 000 de euro și de 2 850 000 de euro, pentru a satisface drepturile lor la rezerva succesorală. În declarația sa de privind impozitul pe succesiune, depusă la Administrația Fiscală V, ea a solicitat deducerea, cu titlu de pasiv succesoral, din valoarea succesiunii a obligațiilor aferente acestor rezerve succesorale, în limita a 43 % din valoarea lor, așadar un total de 1 956 500 de euro. Aceasta a apreciat că partea din patrimoniul imobiliar supus impozitului pe succesiuni în Germania reprezenta 43 % din valoarea întregii mase succesorale totale, în cuantum de 11 592 598,10 euro, care includea de asemenea capitaluri mobiliare și un imobil situat în Spania.

17 Administrația Fiscală V a stabilit în sarcina reclamantei din litigiul principal suma de 642 333 de euro cu titlu de impozit pe succesiune. Impozitul astfel calculat privea numai bunurile imobile situate în Germania. Aceasta a refuzat să deducă obligațiile legate de rezervele succesorale cu titlu de pasiv succesoral, pentru motivul că, în conformitate cu articolul 10 alineatul (6) a doua teză din ErbStG, aceste rezerve nu prezentau o legătură economică cu imobilele incluse în masa succesorală. În plus, în vederea calculării impozitului pe succesiune, ea a ținut seama, în loc de reducerea de 400 000 de euro prevăzută, în principiu, pentru copiii defunctului, în temeiul articolului 16 alineatul (1) punctul 2 din această ErbStG, de o reducere mai mică în temeiul articolului 16 alineatul (2) din ErbStG menționată.

18 Prin acțiunea formulată în fața Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania), reclamanta din litigiul principal arată că are dreptul la integralitatea reducerii prevăzute la articolul 16 alineatul (1) punctul 2 din ErbStG, susținând că alineatul (2) al acestei dispoziții este contrar dreptului Uniunii. Aceasta apreciază, în plus, că situația este aceeași în ceea ce privește refuzul de a deduce, cu titlu de pasiv succesoral, întreaga valoare a obligațiilor legate de rezervele succesorale sau o parte a acesteia, până la concurența sumei pe care această reclamantă din litigiul principal a calculat-o.

19 Instanța de trimitere arată că soluționarea litigiului cu care este sesizată depinde de aspectul dacă articolul 16 alineatul (2) din ErbStG și articolul 10 alineatul (6) a doua teză din aceasta, care se aplică în cazul supunerii parțiale la plata impozitului pe succesiuni în cazul în care, în împrejurări

precum cele în discuție în litigiul principal, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în Germania la data decesului, sunt conforme cu articolul 63 alineatul (1) și cu articolul 65 TFUE.

20 În primul rând, această instanță arată că articolul 16 alineatul (2) din ErbStG a fost introdus de legiuitorul german ca urmare a Hotărârii din 8 iunie 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). În temeiul acestei dispoziții și conform articolului 37 alineatul (14) din ErbStG, pentru transmiterile pentru cauză de moarte pentru care faptul generator al impozitului este ulterior datei de 24 iunie 2017, ar trebui ca reducerea prevăzută la articolul 16 alineatul (1) din ErbStG să fie diminuată cu o sumă calculată în temeiul alineatului (2) al acestei dispoziții. Instanța de trimitere menționată arată însă că are îndoieli cu privire la compatibilitatea acestei noi reglementări cu articolul 63 alineatul (1) și cu articolul 65 TFUE, astfel cum au fost interpretate de Curte.

21 În al doilea rând, instanța de trimitere ridică de asemenea problema compatibilității articolului 10 alineatul (6) a doua teză din ErbStG cu aceste dispoziții.

22 În cadrul supunerii parțiale la plata impozitului pe succesiuni în discuție în litigiul principal, Administrația Fiscală V a supus impozitului numai patrimoniul imobiliar intern. În această privință, articolul 10 alineatul (6) din ErbStG nu ar permite reclamantei din litigiul principal să deducă, cu titlu de pasiv succesoral aferent transmiterii pentru cauză de moarte, în temeiul articolului 10 alineatul (5) din ErbStG, valoarea obligațiilor care trebuie îndeplinite de ea, legate de rezervele succesorale ale mamei sale și ale fratelui său.

23 Astfel, potrivit jurisprudenței Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), legătura economică impusă de acest articol 10 alineatul (6) în scopul deductibilității datoriilor și a sarcinilor ar exista numai în cazul în care acestea pot fi atribuite anumitor elemente ale patrimoniului determinate aparținând succesiunii. Or, potrivit acestei jurisprudențe, faptul că rezerva succesorală este, conform articolului 2311 din BGB, calculată în funcție de valoarea succesiunii nu ar crea o astfel de legătură economică, ci, cel mult, o legătură juridică.

24 Această instanță arată că, în cazul în care, la data decesului, defunctul sau reclamanta din litigiul principal ar fi avut domiciliul sau reședința obișnuită în Germania, această situație ar determina supunerea integrală la plata impozitului a reclamantei din litigiul principal care i-ar permite să deducă integral din patrimoniul transmis pentru cauză de moarte obligațiile legate de rezervele succesorale, cu titlu de pasiv succesoral, în temeiul articolului 10 alineatul (5) punctul 2 din ErbStG.

25 În aceste condiții, Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 63 alineatul (1) și articolul 65 [TFUE] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale a unui stat membru referitoare la perceperea impozitului pe succesiune care prevede, în ceea ce privește calculul acestui impozit, că, în cazul transmiterii de bunuri imobile situate pe teritoriul național, atunci când defunctul, la data decesului, și moștenitorul, la aceeași dată, aveau domiciliul sau reședința obișnuită într-un alt stat membru, reducerea aplicată bazei de impozitare este mai mică decât cea care s-ar fi aplicat în cazul în care cel puțin unul dintre aceștia ar fi avut, la data respectivă, domiciliul sau reședința obișnuită în primul stat membru menționat?

2) Articolul 63 alineatul (1) și articolul 65 [TFUE] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale a unui stat membru referitoare la perceperea impozitului pe succesiune care prevede, în ceea ce privește calculul acestui impozit, că, în cazul transmiterii de bunuri imobile situate pe teritoriul național, obligațiile de plată aferente rezervelor succesorale nu sunt deductibile din valoarea succesiunii în situația în care defunctul, la data decesului, și moștenitorul, la aceeași dată, aveau domiciliul sau reședința obișnuită într-un alt stat membru, în timp ce aceste obligații de plată ar fi în întregime deductibile din valoarea transmiterii pentru cauză de moarte în cazul în care cel puțin unul dintre aceștia avea la data decesului defunctului domiciliul sau reședința obișnuită în primul stat membru menționat?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

26 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru referitoare la calculul impozitului pe succesiune care prevede că, în cazul transmiterii de imobile situate pe teritoriul național, atunci când, la data decesului, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în acest stat membru, reducerea bazei de impozitare este diminuată, în raport cu reducerea aplicată în cazul în care cel puțin unul dintre aceștia ar fi avut, la aceeași dată, domiciliul sau reședința obișnuită în statul membru respectiv, cu o sumă ce corespunde părții reprezentate de valoarea patrimoniului care nu este supus impozitării în același stat membru în raport cu valoarea întregii mase succesorale.

27 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii și în special a libertăților fundamentale garantate de Tratatul FUE [a se vedea printre altele Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, punctul 36 și jurisprudența citată, Hotărârea din 3 martie 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, punctul 73 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 29 aprilie 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Venituri plătite de OPCVM), C-480/19, EU:C:2021:334, punctul 25 și jurisprudența citată].

28 Articolul 63 alineatul (1) TFUE prevede o interdicție generală a restricțiilor privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.

29 Impozitul care se aplică succesiunilor, care constau în transmiterea către una sau către mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată, intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor Tratatului FUE referitoare la circulația capitalurilor care intră sub incidența articolului 63 TFUE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limitează la interiorul unui singur stat membru (Hotărârea din 26 mai 2016, Comisia/Grecia, C-244/15, EU:C:2016:359, punctul 25 și jurisprudența citată).

30 O situație în care un stat membru aplică impozitul pe succesiune unor bunuri succesorale situate pe teritoriul său, care aparțin unei persoane care nu are reședința pe acesta din urmă la data decesului său și care revin unui moștenitor de asemenea nerezident, nu poate fi considerată o situație pur internă. În consecință, o astfel de situație intră în sfera circulației capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE.

31 Prin urmare, este necesar să se examineze dacă o reglementare națională care prevede, în cazurile de supunere parțială la plata impozitului pe succesiune, o diminuare a reducerii bazei de impozitare constituie o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă o asemenea restricție este justificată.

Cu privire la existența unei restricții în sensul articolului 63 TFUE

32 În ceea ce privește succesiunile, măsurile care constituie restricții privind circulația capitalurilor le includ pe cele al căror efect este de a reduce valoarea succesiunii aparținând unui rezident al altui stat decât statul membru în care se află bunurile respective (Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 23 și jurisprudența citată).

33 În speță, reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede că, atunci când o succesiune cuprinde bunuri imobile situate în Germania și nici defunctul, nici moștenitorul nu au reședința în acest stat membru la data decesului, reducerea bazei de impozitare este inferioară celei care ar fi fost aplicată dacă defunctul sau moștenitorul ar fi avut, la acea dată, reședința în statul membru menționat. Astfel, această reducere este diminuată cu o sumă corespunzătoare părții reprezentate de valoarea patrimoniului care nu este supus impozitării în același stat membru în raport cu valoarea întregii mase succesorale.

34 În consecință, o astfel de reglementare face ca succesiunile între nerezidenți să fie supuse unei sarcini fiscale superioare în raport cu succesiunile care implică cel puțin un rezident și, prin urmare, are ca efect diminuarea valorii succesiunii. O reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie, așadar, o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE (a se vedea printre altele Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctele 25 și 26, precum și jurisprudența citată).

Cu privire la existența unei justificări a restricției privind libera circulație a capitalurilor în temeiul articolului 65 TFUE

35 Din cuprinsul articolului 65 alineatul (1) TFUE coroborat cu alineatul (3) al aceluiași articol rezultă că statele membre pot stabili, în legislația lor națională, o distincție între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți, în măsura în care această distincție nu constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor.

36 Prin urmare, este necesar să se facă distincție între tratamentele inegale autorizate în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE și discriminările arbitrare interzise de alineatul (3) al aceluiași articol. În această privință, din jurisprudența Curții reiese că, pentru ca o reglementare națională să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, trebuie ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau ca ea să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 iunie 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, punctul 26 și jurisprudența citată). În acest din urmă caz, diferența de tratament trebuie să fie de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmărește și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, punctul 30 și jurisprudența citată).

– *Cu privire la caracterul comparabil al situațiilor în cauză*

37 Guvernul german arată că o succesiune care privește nerezidenți și cea care implică un rezident reprezintă situații care sunt obiectiv diferite. Diferența de tratament fiscal dintre o succesiune referitoare la nerezidenți și cea care implică un rezident în ceea ce privește impozitul pe succesiune aferent unor bunuri imobile situate în Germania ar fi astfel justificată în mod obiectiv.

38 Trebuie arătat că, în temeiul reglementării în discuție în litigiul principal, cuantumul impozitului pe succesiune aferent unor imobile situate în Germania se calculează în funcție atât de valoarea acestor bunuri imobile, cât și de legătura personală care există între defunct și moștenitor. Or, niciunul dintre aceste două criterii nu depinde de locul lor de reședință. În plus, reglementarea națională în cauză îi consideră atât pe moștenitorul unei succesiuni deschise între nerezidenți, cât și pe cel al unei succesiuni care implică cel puțin un rezident persoane impozabile în vederea perceperii impozitului pe succesiune aferent bunurilor imobile situate în Germania. Astfel, în ambele cazuri, în vederea calculării cuantumului impozitului pe succesiune, stabilirea clasei și a cotei de impozitare rezultă din aceleași norme. Numai în ceea ce privește stabilirea îmbogățirii impozabile a moștenitorului reglementarea menționată realizează o diferență de tratament între succesiunile deschise între nerezidenți și cele care implică un rezident, în vederea calculării impozitului pe succesiune aferent unor bunuri imobile situate în Germania.

39 În asemenea condiții, este necesar să se considere că, punând pe același plan, în vederea impozitării bunurilor imobile, pe de o parte, moștenitorii nerezidenți care au dobândit acest bun de la un defunct nerezident și, pe de altă parte, moștenitorii nerezidenți sau rezidenți care au dobândit un astfel de bun de la un defunct rezident, precum și moștenitorii rezidenți care au dobândit același bun de la un defunct nerezident, legiuitorul național însuși a considerat că nu exista între aceste două categorii de moștenitori, în ceea ce privește modalitățile și condițiile de impunere în temeiul impozitului pe succesiune, nicio diferență de situație obiectivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 51).

40 Desigur, astfel cum arată guvernul german, pe de o parte, competența fiscală germană în cazurile de supunere parțială la plata impozitului pe succesiuni aplicabil succesiunilor între nerezidenți este limitată la patrimoniul imobiliar intern, în condițiile în care, în cazurile de supunere integrală la plata acestui impozit aplicabil succesiunilor care implică cel puțin un rezident, această competență se extinde la întregul patrimoniu transmis. Pe de altă parte, în cauza principală, contrar dispozițiilor care au făcut obiectul printre altele al Hotărârii din 17 octombrie 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), cuantumul reducerii aplicabile moștenitorilor supuși parțial la plata impozitului nu mai este stabilit în mod forfetar, ci proporțional cu valoarea patrimoniului asupra căruia se exercită competența menționată în raport cu valoarea întregii mase succesorale.

41 Cu toate acestea, împrejurările menționate nu pot infirma concluzia care figurează la punctul 39 din prezenta hotărâre. Astfel, în cazurile de supunere integrală la plata impozitului, valoarea reducerii bazei de impozitare prevăzute de reglementarea în discuție în litigiul principal nu variază nicidecum în funcție de valoarea bazei de impozitare care ține de competența fiscală germană. Astfel cum reiese din informațiile prezentate Curții, această reducere, care se apreciază în funcție de legătura de rudenie care există între moștenitor și defunct, este acordată automat oricărui moștenitor ca urmare a simplei sale calități de persoană supusă la plata impozitului pe succesiune în Germania, în scopul de a asigura scutirea unei părți din patrimoniul familial prin reducerea valorii totale a succesiunii. Or, în ceea ce privește impozitarea care rezultă din exercitarea de către Republica Federală Germania a competenței sale fiscale, un moștenitor

supus parțial la plata impozitului se află într-o situație comparabilă cu cea a unui moștenitor supus integral la plata impozitului, întrucât, la fel cum calitatea de persoană supusă la plata impozitului nu depinde de locul de reședință, reglementarea în cauză aplicând impozitul pe succesiune oricărei achiziții a unui bun imobil situat în Germania, indiferent dacă defunctul și moștenitorul sunt sau nu rezidenți, nici natura legăturii de rudenie care îi unește pe aceștia din urmă și nici obiectivul de scutire parțială a patrimoniului familial nu depind de locul de reședință (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 53).

42 Astfel, moștenitorul unei succesiuni a cărei bază de impozitare în Germania ar fi compusă din bunuri imobile echivalente cu cele pentru care reclamanta din litigiul principal este supusă la plata impozitului pe succesiune ar putea, dacă a dobândit astfel de bunuri de la o persoană care are reședința pe teritoriul german cu care exista o legătură de rudenie sau dacă, având reședința pe acest teritoriu, a dobândit acest bun de la o asemenea persoană care nu avea reședința pe teritoriul respectiv, să se prevaleze, spre deosebire de această reclamantă, de integralitatea reducerii prevăzute de reglementarea națională.

43 Rezultă că împrejurările invocate de guvernul german nu sunt de natură să facă obiectiv diferită, în raport cu această reducere, situația moștenitorului nerezident al unui defunct nerezident față de cea a moștenitorului nerezident al unui defunct rezident sau de cea a moștenitorului rezident al unui defunct rezident sau nerezident (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 55).

44 Din ceea ce precedă reiese că diferența de tratament referitoare la beneficiul unei reduceri precum cea în discuție în litigiul principal privește situații comparabile în mod obiectiv.

– *Cu privire la justificarea restricției printr-un motiv imperativ de interes general*

45 Guvernul german susține că această diferență de tratament poate fi justificată printre altele de necesitatea de a garanta coerența regimului său fiscal.

46 În această privință, trebuie amintit că Curtea a admis că necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate să justifice o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat. Cu toate acestea, pentru ca o astfel de justificare să poată să fie admisă, este necesar să fie stabilită existența unei legături directe între acordarea avantajului fiscal în cauză și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 59 și jurisprudența citată).

47 În speță, astfel cum s-a arătat la punctul 41 din prezenta hotărâre, guvernul german arată că, în cadrul impozitului pe succesiune care are ca obiect impozitarea îmbogățirii rezultate dintr-o transmitere pentru cauză de moarte, reducerea prevăzută la articolul 16 din ErbStG, al cărei cuantum depinde de legătura de rudenie existentă între defunct și moștenitor, urmărește să asigure scutirea unei părți din patrimoniul familial prin reducerea valorii totale a succesiunii. În special, aceasta are drept obiectiv să garanteze, în cazul membrilor unei familii strâns legați, că fiecare dintre aceste persoane impozabile poate profita de succesiunea care îi revine fiind parțial scutită de impozitul pe succesiune sau chiar scutită total în ceea ce privește transmiterile de o importanță mai redusă în cadrul familiei.

48 În acest scop, în temeiul articolului 16 alineatul (1) din ErbStG, beneficiarii succesiunii pot să profite de integralitatea acestei reduceri atunci când prelevarea fiscală la care se raportează această reducere acoperă întreaga masă succesorală transmisă.

49 În schimb, alineatul (2) al acestui articol prevede că reducerea pe care o poate pretinde moștenitorul datorită legăturii sale de rudenie cu defunctul se reduce proporțional cu partea din îmbogățirea moștenitorului care nu ține de competența fiscală a Republicii Federale Germania.

50 Prin urmare, o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal stabilește o legătură directă între reducerea de care se poate prevala moștenitorul și întinderea competenței fiscale exercitate în raport cu îmbogățirea acestuia rezultată din transmiterea pentru cauză de moarte.

51 Pe de altă parte, având în vedere principiile amintite la punctul 36 din prezenta hotărâre, este necesar să se arate, pe de o parte, că această legătură este de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit de reglementarea menționată. Astfel, reglementarea în discuție în litigiul principal garantează că, pentru o îmbogățire globală de aceeași valoare, reducerea acordată reprezintă o proporție echivalentă din partea din masa succesorală supusă impozitării, indiferent dacă este vorba despre o supunere integrală sau parțială.

52 Această reglementare are astfel ca efect să evite ca, prin autorizarea unui moștenitor supus parțial la plata impozitului să beneficieze de reducere în întregime, în condițiile în care această reducere nu s-ar raporta la o prelevare fiscală care se aplică întregii îmbogățiri rezultate din transmiterea succesorală, capacitatea contributivă a acestei persoane supuse parțial la plata impozitului să fie sistematic subevaluată.

53 Pe de altă parte, reglementarea menționată nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit, din moment ce se beneficiază de reducerea în discuție în litigiul principal proporțional cu întinderea competenței fiscale exercitate de Republica Federală Germania în raport cu întreaga masă succesorală. În special, din aceeași reglementare rezultă că, în cazul în care bunurile imobile impozitate de acest stat membru corespund totalității acestei mase succesorale, moștenitorul supus parțial la plata impozitului este îndreptățit, asemenea unui moștenitor supus integral la plata impozitului, să beneficieze în totalitate de reducerea prevăzută ca urmare a legăturii sale de rudenie cu defunctul.

54 În consecință, spre deosebire de legislația care prevede o deducere forfetară în cazurile de supunere parțială la plata impozitului în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), restricția privind circulația capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE care rezultă dintr-o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care privește reducerea bazei de impozitare, este justificată de necesitatea de a menține coerența regimului fiscal.

55 Prin urmare, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru referitoare la calculul impozitului pe succesiune care prevede că, în cazul transmiterii de imobile situate pe teritoriul național, atunci când, la data decesului, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în acest stat membru, reducerea bazei de impozitare este diminuată, în raport cu reducerea aplicată în cazul în care cel puțin unul dintre ei ar fi avut, la aceeași dată, domiciliul sau reședința obișnuită în statul membru respectiv, cu o sumă care corespunde părții reprezentate de valoarea patrimoniului care nu este supus impozitului în același stat membru în raport cu valoarea întregii mase succesorale.

Cu privire la a doua întrebare

56 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru referitoare la calculul impozitului pe succesiune care prevede că, în cazul transmiterii de imobile situate pe teritoriul național, atunci când, la data decesului, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în acest stat membru, obligațiile legate de rezervele succesorale nu sunt deductibile, cu titlu de pasiv succesoral, din valoarea succesiunii, în timp ce aceste obligații ar putea fi deduse integral dacă cel puțin unul dintre ei ar fi avut, la aceeași dată, domiciliul sau reședința obișnuită în statul membru respectiv.

57 Din considerațiile prezentate la punctele 27-30 din prezenta hotărâre rezultă că este necesar să se examineze dacă o asemenea reglementare națională constituie o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă o asemenea restricție este justificată.

Cu privire la existența unei restricții în sensul articolului 63 TFUE

58 Astfel cum s-a amintit la punctul 32 din prezenta hotărâre, în cazul unei succesiuni, măsurile care constituie restricții privind libera circulație a capitalurilor le includ pe cele care au ca efect diminuarea valorii succesiunii unui rezident al unui alt stat membru decât cel pe teritoriul căruia se află bunurile în cauză.

59 În speță, reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede că, în cazul unei succesiuni care cuprinde bunuri imobile situate în Germania, atunci când nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau reședința în acest stat membru la data decesului, acest moștenitor nu poate deduce, cu titlu de pasiv succesoral, obligațiile legate de rezervele succesorale, în timp ce această deductibilitate este prevăzută în cazul în care defunctul sau moștenitorul avea reședința pe teritoriul german la această dată.

60 În consecință, o astfel de reglementare, care condiționează de locul de reședință al defunctului și al moștenitorului la data decesului posibilitatea de a deduce din baza de impozitare a succesiunii obligațiile legate de rezervele succesorale care corespund unor bunuri imobile situate pe teritoriul național, face ca succesiunile dintre nerezidenți referitoare la astfel de bunuri să fie supuse unei sarcini fiscale mai mari decât cele care implică cel puțin un rezident și, prin urmare, are ca efect diminuarea valorii succesiunii menționate. Rezultă de aici că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE (a se vedea prin analogie Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, EU:C:2008:489, punctele 45 și 46).

Cu privire la existența unei justificări a restricției privind libera circulație a capitalurilor în temeiul articolului 65 TFUE

61 Prin urmare, trebuie să se examineze dacă restricția privind libera circulație a capitalurilor astfel constatată poate fi justificată din perspectiva articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE și, în lumina motivelor expuse la punctele 35 și 36 din prezenta hotărâre, dacă diferența de tratament privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă răspunde unui motiv

imperativ de interes general și, eventual, dacă aceasta este de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

– *Cu privire la caracterul comparabil al situațiilor*

62 Astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 37-39 din prezenta hotărâre, în ceea ce privește cuantumul impozitului pe succesiune datorat pentru bunuri imobile situate în Germania, nu există nicio diferență obiectivă între succesiunile între persoane dintre care niciuna nu are, la data decesului, reședința în acest stat membru și, respectiv, succesiunile între persoane dintre care cel puțin una are, la această dată, reședința în statul respectiv.

63 Această apreciere nu poate fi repusă în discuție de argumentul guvernului german potrivit căruia, spre deosebire de jurisprudența rezultată printre altele din Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții (C-11/07, EU:C:2008:489), și care se referă la deductibilitatea unor sarcini care grevează un bun imobil care face obiectul unei impozitări în temeiul impozitului pe succesiune, obligațiile legate de rezervele succesorale nu ar avea o legătură directă cu imobilele situate pe teritoriul german care sunt supuse impozitului pe succesiune.

64 Astfel, independent de calificarea lor în dreptul național, obligațiile legate de rezervele succesorale se raportează, cel puțin în parte, la bunurile imobile situate în Germania și asupra cărora Republica Federală Germania își exercită, ca urmare a acestui fapt, competența fiscală.

65 Din ceea ce precedă reiese că diferența de tratament referitoare la deductibilitatea obligațiilor legate de rezervele succesorale precum cea în discuție în litigiul principal privește situații comparabile în mod obiectiv.

– *Cu privire la justificarea restricției printr-un motiv imperativ de interes general*

66 Guvernul german susține că această diferență de tratament poate fi justificată, în primul rând, de necesitatea de a garanta coerența regimului său fiscal.

67 Astfel cum s-a amintit deja la punctul 46 din prezenta hotărâre, necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat. Cu toate acestea, pentru ca o astfel de justificare să poată fi admisă, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al acestei legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză.

68 În speță, guvernul german arată că dispozițiile referitoare la deductibilitatea obligațiilor legate de rezervele succesorale au ca finalitate să permită determinarea creșterii patrimoniale efective rezultate din transmiterea pentru cauză de moarte și în temeiul căreia este datorat impozitul pe succesiune.

69 Or, diferența de tratament care decurge din reglementarea în discuție în litigiul principal nu poate fi justificată de necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal german, în măsura în care, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 104 din concluzii, articolul 10 alineatul (6) din ErbStG are ca efect excluderea deducerii obligațiilor legate de rezervele succesorale în cazul în care, la data decesului, nici defunctul, nici beneficiarul succesiunii nu aveau domiciliul sau

reședința obișnuită pe teritoriul german, iar aceasta chiar dacă, după cum reiese din cuprinsul punctului 64 din prezenta hotărâre, aceste obligații prezintă, cel puțin în parte, o legătură suficientă cu elementele masei succesorale asupra cărora Republica Federală Germania își exercită competența fiscală și corespund unei fracțiuni din masa succesorală care nu constituie o îmbogățire a moștenitorilor supuși parțial la plata impozitului.

70 Guvernul german arată, în al doilea rând, că o diferență de tratament precum cea în discuție în litigiul principal poate fi justificată de principiul teritorialității și de necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, ceea ce constituie, desigur, un obiectiv legitim recunoscut de Curte (Hotărârea din 8 iunie 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, punctul 65).

71 Cu toate acestea, este necesar să se arate că diferența de tratament referitoare la deductibilitatea obligațiilor legate de rezervele succesorale în discuție în litigiul principal decurge din simpla aplicare a reglementării germane în cauză. În plus, guvernul german nu prezintă motivele pentru care luarea în considerare a obligațiilor aferente rezervelor succesorale, atunci când acestea din urmă sunt legate de imobilele cu privire la care Republica Federală Germania își exercită competența fiscală în cadrul unei impozitări cu titlu parțial, ar determina acest stat membru să renunțe la o parte a acestei competențe în favoarea altor state membre sau ar afecta competența de impozitare a statului membru menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iunie 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, punctul 66 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 22 iunie 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punctul 70).

72 În măsura în care acest stat membru susține că o astfel de diferență de tratament este justificată pentru a evita o dublă deducere a pasivului aferent rezervelor succesorale, trebuie amintit, mai întâi, că un resortisant al unui stat membru nu poate fi lipsit de posibilitatea de a se prevala de dispozițiile Tratatului FUE pentru motivul că profită de avantajele fiscale oferite în mod legal de normele în vigoare în alt stat membru decât cel în care are reședința (Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 41 și jurisprudența citată).

73 În continuare, astfel cum a precizat guvernul german în observațiile sale scrise și sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu există o convenție bilaterală între Republica Federală Germania și Republica Austria în materie de percepere a impozitului pe succesiune. În aceste condiții, statul membru pe teritoriul căruia sunt situate bunurile imobile care fac obiectul succesiunii nu poate, pentru a justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor rezultată din propria reglementare, să se prevaleze de posibilitatea, independentă de voința sa, ca moștenitorul să beneficieze de o deducere similară acordată de un alt stat membru care ar putea să compenseze, în tot sau în parte, prejudiciul suferit de acesta din urmă ca urmare a neluării în considerare de către statul membru în care sunt situate bunurile imobile menționate, la calcularea impozitului pe succesiune, a obligațiilor legate de rezervele succesorale (a se vedea printre altele Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, EU:C:2008:489, punctele 67 și 68, Hotărârea din 11 septembrie 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, punctele 64 și 65, precum și Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 42).

74 Astfel, un stat membru nu poate invoca existența unui avantaj acordat în mod unilateral de un alt stat membru pentru a se sustrage de la obligațiile care îi incumbă în temeiul Tratatului FUE, în special în temeiul dispozițiilor acestuia privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea printre altele Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 43 și jurisprudența citată).

75 Rezultă că restricția privind circulația capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE, care rezultă dintr-o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care privește nedeductibilitatea obligațiilor legate de rezervele succesorale, nu poate fi justificată nici de necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal german, nici de principiul teritorialității și de necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

76 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru referitoare la calculul impozitului pe succesiune care prevede că, în cazul transmiterii de imobile situate pe teritoriul național, atunci când, la data decesului, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în acest stat membru, obligațiile legate de rezervele succesorale nu sunt deductibile, cu titlu de pasiv succesoral, din valoarea succesiunii, în timp ce aceste obligații ar putea fi deduse integral dacă cel puțin unul dintre ei ar fi avut, la aceeași dată, domiciliul sau reședința obișnuită în statul membru respectiv.

Cu privire la cheltuielile de judecată

77 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

1) **Articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru referitoare la calculul impozitului pe succesiune care prevede că, în cazul transmiterii de imobile situate pe teritoriul național, atunci când, la data decesului, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în acest stat membru, reducerea bazei de impozitare este diminuată, în raport cu reducerea aplicată în cazul în care cel puțin unul dintre ei ar fi avut, la aceeași dată, domiciliul sau reședința obișnuită în statul membru respectiv, cu o sumă care corespunde părții reprezentate de valoarea patrimoniului care nu este supus impozitului în același stat membru în raport cu valoarea întregii mase succesorale.**

2) **Articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru referitoare la calculul impozitului pe succesiune care prevede că, în cazul transmiterii de imobile situate pe teritoriul național, atunci când, la data decesului, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în acest stat membru, obligațiile legate de rezervele succesorale nu sunt deductibile, cu titlu de pasiv succesoral, din valoarea succesiunii, în timp ce aceste obligații ar putea fi deduse integral dacă cel puțin unul dintre ei ar fi avut, la aceeași dată, domiciliul sau reședința obișnuită în statul membru respectiv.**

Semnături