

Cauza C-510/08

Vera Mattner

împotriva

Finanzamt Velbert

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Finanzgericht Düsseldorf)

„Libera circulație a capitalurilor – Articolele 56 CE și 58 CE – Impozit pe donații – Teren pe care este edificat un imobil – Dreptul la o reducere asupra bazei impozabile – Tratatament diferit al rezidenților și al nerezidenților”

Sumarul hotărârii

Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Impozit pe donații

(art. 56 CE și 58 CE)

Dispozițiile articolului 56 CE coroborate cu cele ale articolului 58 CE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care prevede, pentru calcularea impozitului pe donații, că reducerea aplicată bazei impozabile în cazul donației unui imobil situat pe teritoriul acestui stat este inferioară, în cazul în care donatorul și donatarul locuiau, la data la care a fost efectuată donația, într-un alt stat membru, față de reducerea care ar fi fost aplicată dacă cel puțin unul dintre ei ar fi locuit, la aceeași dată, în primul stat membru.

Astfel, întrucât reglementarea națională menționată face ca aplicarea unei reduceri asupra bazei impozabile a bunului imobil respectiv să depindă de locul de reședință al donatorului și al donatarului, la data la care este efectuată donația, sarcina fiscală mai mare care grevează donația între nerezidenți constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

O astfel de diferență de tratament nu poate să fie justificată pentru motivul că se raportează la situații care sunt diferite în mod obiectiv. În cazul în care o reglementare națională pune pe același plan, în vederea impozitării unui bun imobil dobândit prin donație și situat în statul membru în cauză, pe de o parte, donatarii nerezidenți care au dobândit acest bun de la un donator nerezident și, pe de altă parte, donatarii nerezidenți sau rezidenți care au dobândit un astfel de bun de la un donator rezident, precum și donatarii rezidenți care au dobândit același bun de la un donator nerezident, aceasta nu poate, fără a încălca cerințele dreptului Uniunii, să trateze acești donatari în mod diferit, în cadrul aceleiași impozitări, în ceea ce privește aplicarea unei reduceri asupra bazei impozabile a acestui bun imobil. Astfel, între cele două categorii de persoane nu există, în ceea ce privește modalitățile și condițiile perceperii impozitului pe donații, nicio diferență de situație obiectivă care poate justifica o diferență de tratament.

Pe de altă parte, statul membru pe teritoriul căruia este situat bunul imobil care face obiectul donației nu poate, pentru a justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor care rezultă din propria sa reglementare, să se prevaleze de posibilitatea, independent de voința sa, ca donatarul să beneficieze de o reducere similară acordată de un alt stat membru, precum cel în care donatorul și donatarul aveau reședința la data donației, care ar putea să compenseze, în tot sau în parte, prejudiciul suferit de acesta din urmă ca urmare a aplicării reducerii într-un anumit

inferior la calcularea impozitului pe donații datorat în primul stat membru. Această situație este valabilă cu atât mai mult în cazul în care statul membru în care au reședința donatorul și donatarul aplică o reducere mai mică decât cea acordată de statul membru pe teritoriul căruia este situat bunul imobil care face obiectul donației sau stabilește valoarea acestui bun la un nivel superior celui stabilit de acest din urmă stat.

În plus, riscul de eludare a dispozițiilor fiscale privind succesiunile prin efectuarea mai multor donații simultane sau prin transmiterea întregului patrimoniu unei persoane prin intermediul unor donații succesive este alonată în timp nu poate să justifice o limitare a reducerii aplicabile bazei impozabile în cazul în care acest risc este pur ipotetic. În ceea ce privește eventualitatea unor donații ulterioare, deși statul membru pe teritoriul căruia este situat un bun imobil care face obiectul unei donații este, desigur, îndreptățit să se asigure că normele de impozitare în materia succesiunilor nu sunt eludate prin donații fracționate între aceleași persoane, riscul de eludare în ceea ce privește donațiile efectuate între persoane care nu au reședința în acest stat membru există în aceeași măsură în ceea ce privește donațiile care implică un rezident. Atât timp cât, pentru a împiedica astfel de donații fracționate, reglementarea națională nu prevede, în ceea ce privește donațiile care implică un rezident, aplicarea unei reduceri într-un quantum inferior, ci, cel mult, faptul că reducerea la cota integrală prevăzută în privința unor astfel de donații nu se aplică decât o singură dată asupra bazei impozabile care rezultă din totalizarea donațiilor în cauză, aplicarea unei reduceri într-un quantum inferior atunci când donația are loc între persoane nerezidente nu poate să fie considerată un mijloc adecvat pentru a atinge obiectivul de a evita o astfel de eludare.

Reglementarea în discuție nu poate să fie justificată nici prin necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal național, întrucât avantajul fiscal care rezultă, în statul membru pe teritoriul căruia este situat bunul imobil care face obiectul unei donații, din aplicarea unei reduceri la cota integrală asupra bazei impozabile în cazul în care această donație implică cel puțin un rezident al acestui stat nu este compensat în statul respectiv prin nicio prelevare fiscală determinată în temeiul impozitului pe donații.

(a se vedea punctele 28, 35, 38, 42, 44, 46, 48-51 și 54-56 și dispozițivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

22 aprilie 2010(*)

„Libera circulație a capitalurilor – Articolele 56 CE și 58 CE – Impozit pe donații – Teren pe care este edificat un imobil – Dreptul la o reducere asupra bazei impozabile – Tratatament diferit al rezidenților și al nerezidenților”

În cauza C-510/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Finanzgericht Düsseldorf (Germania), prin decizia din 14 noiembrie 2008, primită de Curte la 24 noiembrie 2008, în procedura

Vera Mattner

împotriva

Finanzamt Velbert,

CURTEA (Camera a doua),

compus? din domnul J. N. Cunha Rodrigues, pre?edinte de camer?, doamna P. Lindh, domnii A. Rosas, U. L hmus ?i A.   Caoimh (raportor), judec?tori,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul B. F lop, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 11 februarie 2010,

lu nd în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Finanzamt Velbert, de domnul F?D. Rilinger ?i de doamna G. K hler, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma ?i C. Blaschke, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia Comunit ?ilor Europene, de domnii R. Lyal ?i W. M lls, în calitate de agen?i,

av nd în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot r re

1 Cererea de pronun?are a unei hotărâri preliminare prive?te interpretarea articolelor 39 CE, 43 CE, 56 CE ?i 58 CE, referitoare la libera circula?ie a lucr?torilor, la libertatea de stabilire ?i, respectiv, la libera circula?ie a capitalurilor.

2 Aceast? cerere a fost formulat?  n cadrul unui litigiu între doamna Mattner, pe de o parte, ?i Finanzamt Velbert (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de alt? parte, cu privire la calcularea impozitului datorat în urma dona?iei unui teren construit, situat în Germania.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 1 din Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Edi?ie special?, 10/vol. 1, p. 10):

„(1) F?r? a aduce atingere dispozi?iilor de mai jos, statele membre elimin? restric?iile privind mi?c rile de capital care se realizeaz?  ntre reziden?ii statelor membre. Pentru a facilita aplicarea prezentei directive, mi?c rile de capital se clasific?  n conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I.

(2) Transferurile cu privire la mișcările de capital se vor efectua în aceleași condiții ale cursului de schimb ca cele care guvernează plățile privind tranzacțiile curente.”

4 Printre mișcările de capital enumerate în anexa I la Directiva 88/361 figurează, la rubrica XI din această anexă, mișcări de capital cu caracter personal, care cuprind printre altele cadourile și donațiile.

Reglementarea națională

5 Legea privind impozitul pe succesiune și pe donație (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), în versiunea publicată la 27 februarie 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), astfel cum a fost modificată ultima dată prin Legea din 10 octombrie 2007 (BGBl. 2007 I, p. 2332), care este aplicabilă la data faptelor din acțiunea principală (denumită în continuare „ErbStG”), prevede următoarele:

„Articolul 1: Operațiuni impozabile

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

1. transmițerile *mortis causa*;
2. donațiile *inter vivos*;
3. [...]

(2) Sub rezerva unei dispoziții contrare, normele din prezenta lege referitoare la transmiterea bunurilor *mortis causa* sunt aplicabile de asemenea donațiilor [...]

Articolul 2: Obligația fiscală personală

(1) Obligația fiscală se aplică

1. întregului patrimoniu transmis, în cazurile menționate la articolul 1 alineatul (1) punctele 1-3, în situația în care defunctul, la data decesului, donatorul, la data la care efectuează donația, sau dobânditorul, la data faptului generator al impozitului, au calitatea de rezidenți.

Sunt considerați rezidenți:

- a) persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național;
- 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, asupra bunurilor transmise care reprezintă patrimoniul intern în sensul articolului 121 din [Legea de evaluare (Bewertungsgesetz), denumită în continuare «BewG»].

[...]

Articolul 14: Luarea în considerare a transmițerilor anterioare

În cazul în care aceeași persoană transmite mai multe foloase patrimoniale într-un interval de 10

ani, acestea sunt totalizate prin adugarea la ultimul bun transmis a valorii pe care o aveau bunurile transmise anterior. Din impozitul pe dona?ie asupra cuantumului total se deduce impozitul care ar fi fost datorat, ?inând seama de situa?ia personal? a beneficiarului ?i pe baza dispozi?iilor aplicabile la data ultimei transmiteri de bunuri, pentru bunurile transmise anterior. În locul impozitului men?ionat în a doua teză, din impozitul pe dona?ie se deduce, în m?sura în care este mai ridicat, impozitul efectiv datorat asupra bunurilor transmise anterior ?i totalizate. [...]

Articolul 15: Clase de impunere

(1) În func?ie de rela?ia personal? care exist? între beneficiar ?i defunct sau donator, se disting urm?toarele trei clase de impunere:

Clasa I de impunere:

1. [...]
2. copiii ?i copiii so?ului (...)

[...]

Articolul 16: Reduceri

(1) În cazurile men?ionate la articolul 2 alineatul (1) punctul 1, sunt scutite transmi?terile de bunuri

1. [...]
2. c?tre copii în sensul clasei I punctul 2, pân? la concuren?a sumei de 205 000 de euro.

(2) Cuantumul reducerii prev?zut la alineatul (1) este înlocuit cu un cuantum de 1 100 de euro în cazurile men?ionate la articolul 2 alineatul (1) punctul 3.

[...]

Articolul 19: Cote de impozitare

1. Impozitul este perceput la urm?toarele cote:

Valoarea bunului transmis impozabil

Procentaj în clasa fiscal? I [...] [...]

Pân? la 52 000 de euro inclusiv	7	[...]	[...]
---------------------------------	---	-------	-------

Pân? la 256 000 de euro inclusiv	11	[...]	[...]
----------------------------------	----	-------	-------

[...]”.

6 Articolul 121 din BewG, în versiunea publicat? la 1 februarie 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), astfel cum a fost modificat ultima dat? prin Legea din 13 decembrie 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2378), intitulat „Patrimoniul intern”, prevede:

„Patrimoniul intern cuprinde:

[...]

2. patrimoniul imobiliar situat în Germania;

[...]"

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

7 Printr-un act autentic din 23 mai 2007, doamna Mattner, resortisant german care are reședința în Țările de Jos de peste 35 de ani, a dobândit prin donație efectuată de mama sa, care este de asemenea resortisant german și are reședința în Țările de Jos de peste 50 de ani, un teren construit, situat în Düsseldorf (Germania), în valoare de 255 000 de euro.

8 Printr-un aviz de impunere din 24 ianuarie 2008, Finanzamt i-a solicitat doamnei Mattner, în temeiul donației de care a beneficiat, plata impozitului pe donație în cuantum de 27 929 de euro. Acest cuantum a fost obținut prin deducerea din valoarea terenului a unui cuantum de 1 100 de euro și prin aplicarea unei cote de 11 % asupra bazei impozabile rezultate.

9 Prin decizia din 23 mai 2008, Finanzamt a respins reclamația formulată de doamna Mattner împotriva avizului de impunere menționat.

10 Doamna Mattner a introdus la Finanzgericht Düsseldorf o acțiune prin care urmarea obținerea beneficiului reducerii de 205 000 de euro prevăzute pentru donațiile în favoarea copiilor în situația în care donatorul sau beneficiarul are reședința pe teritoriul național la data la care este efectuată donația.

11 Instanța de trimitere apreciază că articolul 16 alineatul (2) din ErbStG restrânge libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 56 alineatul (1) CE în măsura în care cuantumul reducerii fiscale în cauză depinde de locul de reședință al donatorului sau al donatarului. Astfel, în cauza cu care este sesizată această instanță, dacă doamna Mattner sau mama sa ar fi avut reședința în Germania, doamna Mattner ar fi putut pretinde reducerea de 205 000 de euro prevăzută la alineatul (1) punctul 2 al articolului 16 menționat, ceea ce ar fi avut drept consecință faptul că baza impozabilă s-ar fi limitat la numai 50 000 de euro, iar impozitul pretins s-ar fi ridicat, luând în considerare cota de 7 % aplicabilă în conformitate cu articolul 19 alineatul (1) din ErbStG, la 3 500 de euro, în loc de 27 929 de euro.

12 Instanța menționată nu este convinsă că această restricție privind libera circulație a capitalurilor este justificată, de vreme ce, în opinia sa, situația unui contribuabil supus unei obligații fiscale nelimitate în Germania, căruia i-a fost cedat cu titlu gratuit un teren situat pe teritoriul german, și cea a unui contribuabil supus unei obligații fiscale limitate în același stat membru, care a beneficiat de aceeași cesiune cu titlu gratuit, sunt comparabile în mod obiectiv.

13 În această privință, instanța de trimitere arată că, desigur, printr-o hotărâre din 21 septembrie 2005, Bundesfinanzhof a apreciat că, în principiu, există diferențe atât de importante între contribuabilii care sunt obligați la plata impozitului pe succesiune cu titlu nelimitat și cei care sunt obligați la plata acestui impozit cu titlu limitat încât legiuitorul național nu este ținut să trateze identic cele două categorii de contribuabili pentru acordarea reducerilor de care acestea beneficiază cu titlu personal. Astfel, în timp ce persoanele care aparțin primei categorii sunt supuse impozitului pe succesiune asupra ansamblului patrimoniului transmis, obligația fiscală a celor din a doua categorie nu se aplică decât asupra „patrimoniului intern”, astfel cum este definit acesta la articolul 121 din BewG. Prin urmare, baza impozabilă asupra căreia trebuie să se aplice reducerea este în principiu foarte diferită după cum obligația fiscală este nelimitată sau limitată.

14 Cu toate acestea, instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește posibilitatea aplicării unor astfel de considerații în legătură cu impozitul pe donații (denumit în continuare „impozitul pe donații”), atât timp cât, într-un astfel de caz, numai bunurile transmise cu titlu de liberalitate sunt supuse impozitului, iar baza impozabilă nu este, așadar, diferită după cum persoanele impozabile sunt supuse impozitului cu titlu nelimitat sau limitat. Această instanță consideră că tratamentul diferențiat al contribuabililor după cum sunt obligați la plata impozitului cu titlu nelimitat sau cu titlu limitat nu pare să fie justificat nici printr-un motiv imperativ de interes general.

15 Pe de altă parte, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 16 alineatul (2) din ErbStG este compatibil cu articolele 39 CE și 43 CE, atât timp cât consecințele legislației fiscale în materia donațiilor fac parte din considerațiile de care un resortisant al unui stat membru poate să țină seama pentru a decide să recurgă la libertatea care îi este recunoscută de Tratatul CE.

16 În aceste condiții, Finanzgericht Düsseldorf a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 39 CE și 43 CE, precum și articolul 56 CE coroborat cu articolul 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale a unui stat membru în domeniul impozitului [...] pe donații care prevede, în cazul dobândirii pe calea donației a unui teren situat pe teritoriul național de către un nerezident, o reducere în valoare de numai 1 100 de euro în favoarea beneficiarului nerezident, în condițiile în care, pentru donația aceluiași teren, ar fi acordată o reducere de 205 000 de euro dacă donatorul sau beneficiarul ar fi locuit în statul membru în cauză la momentul efectuării donației?”

Cu privire la întrebarea preliminară

17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 39 CE, 43 CE, 56 CE și 58 CE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru, precum cea în cauză în acțiunea principală, care prevede, pentru calcularea impozitului pe donații, că reducerea aplicată asupra bazei impozabile în cazul donației unui imobil situat pe teritoriul acestui stat este inferioară, în cazul în care donatorul și donatarul locuiau, la data la care a fost efectuată donația, într-un alt stat membru, față de reducerea care ar fi fost aplicată dacă cel puțin unul dintre ei ar fi locuit, la aceeași dată, în primul stat membru.

18 Potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 56 alineatul (1) CE interzice în mod general restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre (Hotărârile din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 37, Arens-Sikken, C-43/07, Rep., p. I-6887, punctul 28, și Hotărârea din 12 februarie 2009, Block, C-67/08, Rep., p. I-883, punctul 18).

19 Întrucât din tratat lipsește definiția noțiunii „circulație a capitalurilor” în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, Curtea a recunoscut anterior o valoare indicativă nomenclatorului care constituie anexa I la Directiva 88/361, chiar dacă aceasta a fost adoptată în temeiul articolului 69 și al articolului 70 alineatul (1) din Tratatul CEE [devenite articolul 69 și articolul 70 alineatul (1) din Tratatul CE, articole abrogate prin Tratatul de la Amsterdam], în condițiile în care, potrivit introducerii acestei anexe, lista pe care o conține nu are un caracter exhaustiv (a se vedea în special Hotărârea din 23 februarie 2006, *van Hilten/van der Heijden*, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 39, precum și Hotărârile citate anterior *Eckelkamp* și *alții*, punctul 38, *Arens/Sikken*, punctul 29, și *Block*, punctul 19). Or, cadourile și donațiile apar în titlul XI, intitulat „Circulația capitalului cu caracter personal”, din anexa I la Directiva 88/361 (Hotărârea din 27 ianuarie 2009, *Persche*, C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 24).

20 La fel ca și impozitul care se aplică asupra moștenirilor, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată și care fac parte de asemenea din aceeași rubrică a anexei I menționate (a se vedea în special Hotărârea din 17 ianuarie 2008, *Jäger*, C-256/06, Rep., p. I-123, punctul 25, Hotărârea *Eckelkamp* și *alții*, citată anterior, punctul 39, Hotărârea *Arens/Sikken*, citată anterior, punctul 30, Hotărârea *Block*, citată anterior, punctul 20, precum și Hotărârea din 15 octombrie 2009, *Busley* și *Cibrian Fernandez*, C-35/08, Rep., p. I-9807, punctul 18), tratamentul fiscal al donațiilor, indiferent dacă privesc sume de bani, bunuri imobile sau bunuri mobile, intră, așadar, în domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului referitoare la circulația capitalurilor, cu excepția cazurilor în care elementele lor constitutive se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea *Persche*, citată anterior, punctul 27).

21 O situație în care o persoană care are reședința în Țările de Jos efectuează, în favoarea unei alte persoane care are reședința de asemenea în același stat membru, o donație privitoare la un teren situat în Germania nu poate să fie considerată o situație pur internă.

22 În consecință, donația în discuție în acțiunea principală constituie o operațiune care intră în domeniul de aplicare al circulației capitalurilor în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

23 În aceste condiții, având în vedere că decizia de trimitere nu cuprinde niciun element care ar fi susceptibil să stabilească o legătură între acțiunea principală și libera circulație a lucrătorilor sau libertatea de stabilire, nu este necesar să se examineze aplicabilitatea articolelor 39 CE și 43 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea *Busley* și *Cibrian Fernandez*, citată anterior, punctul 19).

24 Prin urmare, este necesar să se examineze mai întâi dacă, astfel cum susține atât doamna *Mattner* în acțiunea principală, cât și Comisia Comunităților Europene în observațiile sale scrise depuse la Curte, o reglementare națională precum cea în cauză în acțiunea principală constituie o restricție privind circulația capitalurilor.

25 În această privință, rezultat din jurisprudența Curții privitoare la succesiuni că prevederile naționale care determină valoarea unui bun imobil în vederea calculării cuantumului impozitului datorat în cazul dobândirii prin donație pot fi de natură nu numai să descurajeze cumpărarea de bunuri imobile situate în statul membru respectiv, ci pot avea de asemenea ca efect diminuarea valorii donației unui rezident al unui alt stat membru decât cel pe teritoriul căruia se găsesc bunurile menționate (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior *Jäger*, punctul 30, *Eckelkamp* și *alții*, punctul 43, precum și *Arens/Sikken*, punctul 36).

26 În ceea ce privește cazul donațiilor, rezultat din aceeași jurisprudență că măsurile interzise de articolul 56 alineatul (1) CE, prin faptul că reprezintă restricții privind circulația capitalurilor, includ acele măsuri care au ca efect diminuarea valorii donației unui rezident al unui alt stat

membru decât cel pe teritoriul c?ruia se g?sesc bunurile respective ?i în care este impozitat? dona?ia bunurilor men?ionate (a se vedea, prin analogie, Hot?rârile citate anterior van Hilten?van der Heijden, punctul 44, Jäger, punctul 31, Eckelkamp ?i al?ii, punctul 44, Arens?Sikken, punctul 37, precum ?i Block, punctul 24).

27 În cazul de fa?ă, prevederile na?ionale precum cele în discu?ie în ac?iunea principală, în m?sura în care prev?d ca o dona?ie ce cuprinde un bun imobil situat pe teritoriul Republicii Federale Germania s? beneficieze, în cazul în care donatorul ?i donatarul au re?edin?a în alt stat membru, de o reducere a bazei impozabile mai pu?in ridicat? decât reducerea care ar fi aplicat? dac? unul dintre ace?tia ar avea re?edin?a pe teritoriul german, determinând astfel ca prima categorie de dona?ii s? fie supus? unui impozit pe dona?ii mai ridicat decât cel aplicat în cadrul celei de a doua categorii de dona?ii, au ca efect restrângerea circula?iei capitalurilor prin diminuarea valorii dona?iei ce cuprinde un astfel de bun (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea Eckelkamp ?i al?ii, citat? anterior, punctul 45).

28 Astfel, întrucât dispozi?iile men?ionate fac ca aplicarea unei reduceri asupra bazei impozabile a bunului imobil respectiv s? depind? de locul de re?edin?? al donatorului ?i al donatarului, la data la care este efectuat? dona?ia, sarcina fiscal? mai mare care greveaz? dona?ia între nereziden?i constituie o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea Eckelkamp ?i al?ii, citat? anterior, punctul 46).

29 În continuare, se impune s? se examineze dac? restric?ia privind libera circula?ie a capitalurilor astfel constatat? este susceptibil? s? fie justificat? în raport cu dispozi?iile tratatului.

30 Finanzamt ?i guvernul german arat?, în esen??, c? o dona?ie efectuat? între un donator ?i un donatar nereziden?i ?i cea care implic? un rezident, donator sau donatar, reprezint? situa?ii care sunt diferite în mod obiectiv. Astfel, în timp ce, în prima situa?ie, donatarul ar fi supus în Germania unei obliga?ii fiscale limitate care prive?te numai bunurile situate în acest stat membru, în cea de a doua situa?ie, acesta ar fi supus în statul respectiv unei obliga?ii fiscale nelimitate care prive?te ansamblul devolu?iunii patrimoniale, indiferent de locul în care sunt situate bunurile. În conformitate cu Hot?rârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C?279/93, Rec., p. I?225), un astfel de tratament diferit nu constituie o discriminare în sensul articolelor 56 CE ?i 58 CE atât timp cât statul membru pe teritoriul c?ruia se na?te o obliga?ie fiscal? nelimitat? are competen?a, în principiu, de a aprecia totalitatea caracteristicilor personale ale persoanei impozabile.

31 În aceast? privin??, este necesar s? se aminteasc? faptul c?, potrivit articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE, articolul 56 CE „nu aduce atingere dreptului statelor membre [...] de a aplica dispozi?iile incidente ale legisla?iilor fiscale care stabilesc o distinc?ie între contribuabili care nu se g?sesc în aceea?i situa?ie în ceea ce prive?te re?edin?a lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”.

32 Aceast? dispozi?ie a articolului 58 CE, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circula?ii a capitalurilor, trebuie s? fac? obiectul unei interpret?ri stricte. Prin urmare, aceasta nu poate fi interpretat? în sensul c? orice reglementare fiscal? care prevede o distinc?ie între contribuabili în func?ie de locul în care ace?tia au re?edin?a sau în func?ie de statul membru în care î?i investesc capitalurile este compatibil? în mod automat cu tratatul (a se vedea Hot?rârile citate anterior Jäger, punctul 40, Eckelkamp ?i al?ii, punctul 57, precum ?i Arens?Sikken, punctul 51).

33 Astfel, derogarea prev?zut? la articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE este ea îns??i limitat? de alineatul (3) al aceluia?i articol, care prevede c? dispozi?iile na?ionale men?ionate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie s? constituie un mijloc de discriminare arbitrar? ?i nici o restrângere disimulat? a liberei circula?ii a capitalurilor ?i pl??ilor, astfel cum este aceasta definit?

la articolul 56”.

34 Aadar, trebuie s? se fac? distinc?ia între tratamentele inegale permise în temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE ?i discrimin?rile arbitrare interzise în temeiul alineatului (3) al aceluia?i articol. Or, din jurispruden?? reiese c?, pentru ca o reglementare fiscal? na?ional?, precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?, care, în vederea calcul?rii impozitului pe dona?ii, realizeaz? o distinc?ie în ceea ce prive?te cuantumul reducerii aplicabile bazei impozabile a unui bun imobil situat în statul membru respectiv dup? cum donatorul sau donatarul are re?edin?a în acest stat membru sau dup? cum amândoi au re?edin?a într?un alt stat membru, s? poat? fi considerat? compatibil? cu prevederile tratatului referitoare la libera circula?ie a capitalurilor este necesar ca diferen?a de tratament s? priveasc? situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau s? fie justificat? de un motiv imperativ de interes general. În plus, pentru a fi justificat?, diferen?a de tratament dintre aceste dou? categorii de dona?ii nu trebuie s? dep??easc? ceea ce este necesar pentru ca obiectivul urm?rit prin reglementarea în cauz? s? fie atins (a se vedea Hot?rârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C?319/02, Rec., p. I?7477, punctul 29, Hot?rârea Eckelkamp ?i al?ii, citat? anterior, punctele 58 ?i 59, precum ?i Hot?rârea Arens?Sikken, citat? anterior, punctele 52 ?i 53).

35 În aceast? privin??, trebuie s? se constate c?, spre deosebire de ceea ce sus?in Finanzamt ?i guvernul german, aceast? diferen?? de tratament nu poate s? fie justificat? pentru motivul c? se raporteaz? la situa?ii care sunt diferite în mod obiectiv.

36 Astfel, rezultat? din dosarul trimis Cur?ii c? impozitul pe dona?ii aferent unui imobil situat în Germania este calculat în temeiul ErbStG în func?ie atât de valoarea acestui bun imobil, cât ?i de leg?tura de familie care exist? eventual între donator ?i donatar. Or, niciunul dintre aceste dou? criterii nu depinde de locul de re?edin?? al donatorului sau al donatarului. Prin urmare, în ceea ce prive?te cuantumul impozitului pe dona?ii datorat pentru un bun imobil situat în Germania ?i care face obiectul unei dona?ii, nu poate s? existe nicio diferen?? obiectiv? care s? justifice inegalitatea de tratament fiscal dintre situa?ia unor persoane care nu au re?edin?a în acest stat membru ?i cea în care cel pu?in una dintre acestea din urm? are re?edin?a în statul respectiv. Prin urmare, situa?ia doamnei Mattner este comparabil? cu cea a oric?rui donatar care dobânde?te prin dona?ie un bun imobil situat în Germania de la o persoan? care are re?edin?a pe teritoriul german, cu care are o leg?tur? de familie, precum ?i cu situa?ia unui donatar care are re?edin?a pe acest teritoriu ?i care dobânde?te acest bun de la o astfel de persoan? care nu are re?edin?a pe teritoriul respectiv (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior Jäger, punctele 44, Eckelkamp ?i al?ii, punctul 61, precum ?i Arens?Sikken, punctul 55).

37 Reglementarea german? îi consider? în principiu atât pe beneficiarul unei dona?ii între nereziden?i, cât ?i pe cel al unei dona?ii care implic? cel pu?in un rezident persoane impozabile în vederea perceperii impozitului pe dona?ii aferent bunurilor imobile situate în Germania. Reglementarea men?ionat? realizeaz? o diferen?? de tratament între dona?iile efectuate între nereziden?i ?i cele care implic? un rezident numai în ceea ce prive?te reducerea aplicat? asupra bazei impozabile, în vederea calcul?rii impozitului pe dona?ii aferent unor bunuri imobile situate în Germania. În schimb, stabilirea clasei ?i a cotei de impozitare, prev?zut? la articolele 15 ?i 19 din ErbStG, se efectueaz? potrivit aceluia?i reguli pentru cele dou? categorii de dona?ii (a se vedea, prin analogie, Hot?rârile Eckelkamp ?i al?ii, punctul 62, precum ?i Arens?Sikken, punctul 56).

38 În cazul în care o reglementare na?ional? pune pe acela?i plan, în vederea impozit?rii unui bun imobil dobândit prin dona?ie ?i situat în statul membru în cauz?, pe de o parte, donatarii nereziden?i care au dobândit acest bun de la un donator nerezident ?i, pe de alt? parte, donatarii nereziden?i sau reziden?i care au dobândit un astfel de bun de la un donator rezident, precum ?i donatarii reziden?i care au dobândit acela?i bun de la un donator nerezident, aceasta nu poate,

fîr? a înc?lca cerin?ele dreptului Uniunii, s? trateze ace?ti donatari în mod diferit, în cadrul aceleia?i impozit?ri, în ceea ce prive?te aplicarea unei reduceri asupra bazei impozabile a acestui bun imobil. Tratând în mod identic, cu excep?ia cuantumului reducerii de care poate beneficia donatarul, dona?iile efectuate în favoarea acestor dou? categorii de persoane, legiuitorul na?ional a admis astfel c? între ace?tia din urm? nu exist?, în ceea ce prive?te modalit??ile ?i condi?iile perceperii impozitului pe dona?ii, nicio diferen?? de situa?ie obiectiv? care poate justifica o diferen?? de tratament (a se vedea, prin analogie, Hot?rârile citate anterior Eckelkamp ?i al?ii, punctul 63, precum ?i Arens?Sikken, punctul 57).

39 În sfâr?it, se impune s? se examineze dac? restric?ia privind libera circula?ie a capitalurilor care rezult? dintr?o reglementare precum cea în discu?ie în ac?iunea principal? poate s? fie justificat? obiectiv de o cerin?? imperativ? de interes general.

40 În primul rând, Finanzamt sus?ine c?, în cazul în care ErbStG ar prevedea, într?o cauz? precum ac?iunea principal?, aplicarea unei reduceri identice pentru dona?iile între nereziden?i ?i pentru cele care implic? un rezident, doamna Mattner ar putea, profitând de acelea?i avantaje fiscale în statul membru de re?edin?? în care este supus? unei obliga?ii fiscale nelimitate, s? beneficieze de un cumul de reduceri.

41 În aceast? privin??, trebuie s? se aminteasc? faptul c?, în cadrul jurispruden?ei privind libera circula?ie a capitalurilor ?i impozitul pe succesiune, Curtea a subliniat deja c? un resortisant al unui stat membru nu poate fi lipsit de posibilitatea de a se prevala de dispozi?iile din tratat pentru motivul c? profit? de avantajele fiscale oferite în mod legal de normele în vigoare într?un alt stat membru decât cel în care are re?edin?a (Hot?rârea din 11 decembrie 2003, Barbier, C?364/01, Rec., p. I?15013, punctul 71, precum ?i Hot?rârea Eckelkamp ?i al?ii, citat? anterior, punctul 66).

42 În orice caz, statul membru pe teritoriul c?ruia este situat bunul imobil care face obiectul dona?iei nu poate, pentru a justifica o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor care rezult? din propria sa reglementare, s? se prevaleze de posibilitatea, independent? de voin?a sa, ca donatarul s? beneficieze de o reducere similar? acordat? de un alt stat membru, precum cel în care donatorul ?i donatarul aveau re?edin?a la data dona?iei, care ar putea s? compenseze, în tot sau în parte, prejudiciul suferit de acesta din urm? ca urmare a aplic?rii reducerii într?un quantum inferior la calcularea impozitului pe dona?ii datorat în primul stat membru (a se vedea, prin analogie, Hot?rârile citate anterior Eckelkamp ?i al?ii, punctul 68, precum ?i Arens?Sikken, punctul 65).

43 Astfel, un stat membru nu poate invoca existen?a unui avantaj acordat în mod unilateral de un alt stat membru, în cazul de fa?? statul membru în care au re?edin?a donatorul ?i donatarul, pentru a se sustrage de la obliga?iile care îi incumb? în temeiul tratatului, în special în temeiul dispozi?iilor acestuia privind libera circula?ie a capitalurilor (a se vedea Hot?rârile citate anterior Eckelkamp ?i al?ii, punctul 69, ?i Arens?Sikken, punctul 66).

44 Aceast? situa?ie este valabil? cu atât mai mult în cazul în care, astfel cum a ar?tat guvernul german în ?edin??, statul membru în care au re?edin?a donatorul ?i donatarul aplic? o reducere mai mic? decât cea acordat? de statul membru pe teritoriul c?ruia este situat bunul imobil care face obiectul dona?iei sau stabile?te valoarea acestui bun la un nivel superior celui stabilit de acest din urm? stat.

45 În fond, rezult? din dosarul trimis Cur?ii c?, la calcularea impozitului pe dona?ii, reglementarea na?ional? în discu?ie în ac?iunea principal? exclude pur ?i simplu reducerea la cot? integral? în cazul în care donatorul ?i donatarul nu au re?edin?a în statul membru pe teritoriul c?ruia este situat bunul care face obiectul dona?iei, fîr? s? se ia în considerare eventuala

acordare a unei reduceri similare într-un alt stat membru, precum cel în care au re?edin?a donatorul și donatarul, și nici modul de stabilire a valorii acestui bun în acest din urmă stat membru.

46 În al doilea rând, Finanzamt și guvernul german arată că reglementarea națională în discuție în acțiunea principală, prin faptul că tratează în esență în mod identic succesiunile și donațiile, are ca obiectiv să evite ca persoanele în cauză să aibă posibilitatea de a eluda dispozițiile fiscale privind succesiunile efectuând mai multe donații simultane sau transmițând ansamblul patrimoniului unei persoane prin intermediul unor donații succesive eşalonate în timp. Acesta ar fi, în special, obiectul dispozițiilor articolului 14 din ErbStG, care prevede, în esență, că donațiile efectuate între aceleași persoane în decursul unei perioade de 10 ani trebuie să fie totalizate în vederea aplicării impozitului pe succesiuni și pe donații.

47 Prin urmare, Finanzamt și guvernul german susțin că, fie și admitând că, în cazul de față, donația privește un singur bun imobil, este legitim ca reglementarea menționată, pentru a stabili reducerea aplicabilă unei donații între nerezidenți, să se întemeieze pe principiul potrivit căruia donatoarea dispune încă, în statul membru de re?edință sau în alte state, de active pe care le-a transmis în aceași timp doamnei Mattner sau pe care le-ar putea transmite ulterior acesteia din urmă făr?ă să poată să fie supuse impozitului pe donații în Germania. Or, nimic nu ar justifica faptul ca un stat membru precum Republica Federală Germania, care nu pretinde impozitul decât cu privire la anumite active izolate, să acorde o reducere adaptată transmiterii întregului patrimoniu. În consecință, nu ar reveni acestui stat membru, ci celui în care au re?edin?a donatoarea și doamna Mattner, sarcina de a lua în considerare situația personală a acesteia din urmă în cadrul obligației sale fiscale nelimitate.

48 În această privință, nu rezultă din dosarul trimis Curții că, în cazul de față, doamna Mattner ar fi dobândit prin donație, în cursul perioadei de 10 ani care a precedat donația în discuție în acțiunea principală, alte bunuri din partea aceluiași donator, astfel încât reiese că riscul de eludare care ar putea rezulta din existența unor donații anterioare, chiar simultane, între aceleași părți este pur ipotetic și, așadar, nu poate, într-o cauză precum acțiunea principală, să justifice o limitare a reducerii aplicabile bazei impozabile.

49 Pe de altă parte, în ceea ce privește eventualitatea unor donații ulterioare, este necesar să se constate că, deși statul membru pe teritoriul căruia este situat un bun imobil care face obiectul unei donații este, desigur, îndreptățit să se asigure că normele de impozitare în materia succesiunilor nu sunt eludate prin donații fracționate între aceleași persoane, riscul de eludare invocat în cazul de față în ceea ce privește donațiile efectuate între persoane care nu au re?edința în acest stat membru există în aceeași măsură în ceea ce privește donațiile care implică un rezident.

50 Or, este necesar să se observe că, în această privință, articolul 14 din ErbStG, care urmărește să împiedice astfel de donații fracționate prin totalizarea, în vederea calculării impozitului datorat, a donațiilor efectuate în cursul unei perioade de 10 ani, nu prevede, în ceea ce privește donațiile care implică un rezident, aplicarea unei reduceri într-un quantum inferior, ci, cel mult, faptul că reducerea la cota integrală prevăzută în privința unor astfel de donații nu se aplică decât o singură dată asupra bazei impozabile care rezultă din totalizarea donațiilor în cauză.

51 Rezultă din aceasta că aplicarea unei reduceri într-un quantum inferior, astfel cum este cea prevăzută de reglementarea națională în discuție în acțiunea principală atunci când donația are loc între persoane care nu au reședința în statul membru pe teritoriul căruia este situat bunul care face obiectul donației, nu poate să fie considerat un mijloc adecvat pentru a atinge obiectivul pe care îl urmărește această reglementare.

52 În al treilea rând, cu ocazia reședinței, guvernul german a invocat necesitatea de a apăra coerența sistemului fiscal german, arătând în această privință că ar fi logic ca avantajul fiscal care rezultă din aplicarea reducerii la cota integrală asupra bazei impozabile să fie rezervat numai persoanelor impozabile supuse unei obligații fiscale nelimitate în statul membru pe teritoriul căruia este situat bunul care face obiectul donației, atât timp cât acest regim, în măsura în care implică impozitarea patrimoniului mondial al persoanei impozabile, este în ansamblu mai puțin avantajos decât cel aplicabil persoanei impozabile supuse unei obligații fiscale limitate în același stat.

53 În această privință, este necesar să se amintească faptul că rezultă, desigur, din jurisprudența Curții că necesitatea de a apăra coerența sistemului fiscal poate să justifice o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat. Cu toate acestea, pentru ca o astfel de justificare 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 (a se vedea Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 42, precum și Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rep., p. I-8591, punctele 77 și 78).

54 Or, în cazul de față, este suficient să se constate că avantajul fiscal care rezultă, în statul membru pe teritoriul căruia este situat bunul imobil care face obiectul unei donații, din aplicarea unei reduceri la cota integrală asupra bazei impozabile în cazul în care această donație implică cel puțin un rezident al acestui stat nu este compensat în statul respectiv prin nicio prelevare fiscală determinată în temeiul impozitului pe donații.

55 Prin urmare, reglementarea în discuție în acțiunea principală nu poate să fie justificată prin necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal german.

56 În consecință, se impune să se răspundă la întrebarea adresată că dispozițiile articolului 56 CE coroborate cu cele ale articolului 58 CE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru, precum cea în cauză în acțiunea principală, care prevede, pentru calcularea impozitului pe donații, că reducerea aplicată bazei impozabile în cazul donației unui imobil situat pe teritoriul acestui stat este inferioară, în cazul în care donatorul și donatarul locuiau, la data la care a fost efectuată donația, într-un alt stat membru, față de reducerea care ar fi fost aplicată dacă cel puțin unul dintre ei ar fi locuit, la aceeași dată, în primul stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 doua) declară:

Dispozițiile articolului 56 CE coroborate cu cele ale articolului 58 CE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru, precum cea în cauză în acțiunea principală, care prevede, pentru calcularea impozitului pe donații, că reducerea aplicată bazei impozabile în cazul donației unui imobil situat pe teritoriul acestui stat este inferioară, în cazul în care donatorul și donatarul locuiau, la data la care a fost

**efectuat? dona?ia, într?un alt stat membru, fa?? de reducerea care ar fi fost aplicat? dac?
cel pu?in unul dintre ei ar fi locuit, la aceea?i dat?, în primul stat membru.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.