

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

17 octombrie 2013(*)

„Libera circulație a capitalurilor – Articolele 56 CE-58 CE – Impozite pe succesiuni – De cuius și moștenitor rezidenți într-o țară terță – Masă succesorală – Bun imobiliar situat într-un stat membru – Drept la reducerea bazei de impozitare – Tratatament diferit al rezidenților și al nerezidenților”

În cauza C-181/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Düsseldorf (Germania), prin decizia din 2 aprilie 2012, primită de Curte la 18 aprilie 2012, în procedura

Yvon Welte

împotriva

Finanzamt Velbert,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ileși, președinte de cameră, domnii C. G. Fernlund și A. Ó Caoimh (raportor), doamna C. Toader și domnul E. Jarași-nas, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 martie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Welte, de M. Duffner, Rechtsanwalt;
- pentru Finanzamt Velbert, de A. Ludwig, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de A. Wiedmann și de T. Henze, în calitate de agenți;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți, asistați de A. Lepière, avocat;
- pentru Comisia Europeană, de W. Mölls și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 iunie 2013,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 56 CE și 58 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Welte, văduv al unei resortisante elvețiene decedate în Elveția, pe de o parte, și Finanzamt Velbert (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, având ca obiect calculul impozitului pe succesiune privind un teren construit situat în Germania, a cărui proprietară era defunctă.

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, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10):

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

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

4 Printre mișcările de capital enumerate în anexa I la Directiva 88/361 se numără, la punctul I, „Investiții[le] directe”, la punctul II, „Investiții[le] imobiliare (neincluse la punctul I)” și, la punctul XI, „Circulația capitalului cu caracter personal”, care cuprinde, între altele, succesiunile și legatele.

Dreptul german

5 Legea privind impozitul pe succesiuni și pe donații (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), în versiunea publicată la 27 februarie 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), astfel cum a fost modificată prin articolul 1 din Legea privind reforma regimului impozitului pe succesiuni și a normelor de evaluare (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) din 24 decembrie 2008 (BGBl. 2008 I, p. 3018, denumită în continuare „ErbStG”), cuprinde dispozițiile următoare:

„Articolul 1: Operațiuni impozabile

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

1. transmișurile *mortis causa*;

2. donațiile *inter vivos*;

3. [...]

Articolul 2: Impozitul personal

(1) Impozitul 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, bunurilor transmise, care constau în patrimoniul intern în sensul articolului 121 din [Legea de evaluare (Bewertungsgesetz), denumită în continuare „BewG”].

[...]

Articolul 3: Transmiterea *mortis causa*

(1) Transmiterea *mortis causa* vizează:

1. transmiterea prin succesiune [...]

[...]

Articolul 15: Clasele de impunere

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

Clasa I de impunere:

1. soțul:

[...]

Articolul 16: Reduceri

(1) În cazurile menționate la articolul 2 alineatul (1) punctul 1, sunt scutite transmiterile de bunuri

1. către soț, până la valoarea de 500 000 de euro [...]

[...]

(2) Quantumul reducerii prevăzut la alineatul (1) este înlocuit cu un quantum de 2 000 de euro în cazurile menționate la articolul 2 alineatul (1) punctul 3.

[...]

Articolul 19: Cota de impozitare

(1) Impozitul este perceput la următoarele cote:

Valoarea bunului transmis impozabil

(articolul 10)

Până la (în euro)

Procentaj în clasa fiscală

I

II

III

75 000

7

30

30

300 000

11

30

30

600 000

15

30

30

[...]"

6 Articolul 121 din BewG, astfel cum a fost modificat prin articolul 2 din Legea privind reforma regimului impozitului pe succesiuni și a normelor de evaluare din 24 decembrie 2008, intitulat „Patrimoniul intern”, prevede:

„Patrimoniul intern cuprinde:

[...]

2. patrimoniul imobiliar situat în Germania;

[...]"

Litigiul principal și întrebarea preliminară

7 Doamna Welte-Schenkel, născută în Germania, dar devenită resortisant elvețian în urma căsătoriei cu domnul Welte, resortisant elvețian, a decedat la 27 martie 2009 în Elveția, unde locuia împreună cu soțul ei. Acesta din urmă este singurul său moștenitor.

8 Defuncta era proprietara unui teren în Düsseldorf (Germania), a cărui valoare la data decesului său a fost stabilită de Finanzamt Düsseldorf-Süd la 329 200 de euro. Rezultă din elementele prezentate Curții că acest teren este aferent casei părinților defunctei, pe care aceasta a moștenit-o la momentul decesului mamei sale. Defuncta mai deținea conturi în două bănci din Germania, cu active totale de 33 689,72 euro. În plus, mai era titulara unor conturi în două bănci elvețiene, unde deținea active echivalente sumei totale de 169 508,04 euro.

9 Prin avizul din 31 octombrie 2011, Finanzamt a stabilit la 41 450 de euro impozitul pe succesiune datorat de domnul Welte. Această valoare a fost obținută prin aplicarea la baza de impozitare determinată exclusiv pe baza terenului situat la Düsseldorf, din care s-a dedus suma forfetară de 10 300 de euro cu titlu de cheltuieli de succesiune, a reducerii de 2 000 de euro prevăzute la articolul 16 alineatul (2) din ErbStG în cazul succesiunii între nerezidenți.

10 Prin decizia din 23 ianuarie 2012, Finanzamt a respins reclamația formulată de domnul Welte în scopul de a beneficia de reducerea în valoare de 500 000 de euro prevăzută la articolul 16 alineatul (1) din ErbStG în favoarea soțului atunci când succesiunea implică cel puțin un rezident.

11 Domnul Welte a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la Finanzgericht Düsseldorf, arătând că inegalitatea de tratament dintre rezidenți și nerezidenți în ceea ce privește plata impozitului pe succesiune încalcă libera circulație a capitalurilor garantată prin Tratatul CE.

12 Instanța de trimitere își manifestă îndoiala cu privire la faptul că articolul 16 alineatul (2) din ErbStG este conform cu articolul 56 alineatul (1) CE și cu articolul 58 CE. Astfel, potrivit primei dispoziții, domnul Welte, în calitate de persoană supusă parțial la plata impozitului, nu ar beneficia decât de o reducere cu 2 000 de euro a valorii succesiunii. Or, în cazul în care defuncta sau el însuși ar fi locuit în Germania la momentul decesului acesteia, domnul Welte ar fi beneficiat de reducerea cu 500 000 de euro prevăzută la articolul 16 alineatul (1) ErbStG și, prin urmare, nu ar fi trebuit să achite niciun impozit pe succesiune.

13 Instanța de trimitere arată că, în Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner (C-510/08, Rep., p. I-3553, punctul 56), Curtea a stabilit că articolele 56 CE și 58 CE se opun unei dispoziții precum articolul 16 alineatul (2) din ErbStG, în măsura în 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, în 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.

14 Această instanță observă totuși că prezentul litigiu se distinge sub două aspecte de cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Mattner, citată anterior. Pe de o parte, la data decesului, defuncta și reclamantul nu locuiau într-un stat membru al Uniunii Europene, ci într-o țară terță. Pe de altă parte, moștenirea care a revenit domnului Welte nu ar cuprinde numai terenul defunctei, ci și active deținute în bănci germane și elvețiene. În consecință, s-ar putea să fie justificat să nu se acorde domnului Welte reducerea în valoare de 500 000 de euro, ci numai una în valoare de 2 000 de euro, întrucât numai o parte din masa succesorală aflată în Germania a fost impozitată.

15 Totuși, instanța de trimitere își manifestă îndoiala că aceste argumente pot justifica inegalitatea de tratament în discuție în litigiul principal între rezidenți și nerezidenți, referindu-se sub acest aspect la Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, Rep., p. I-11531), și la Hotărârea Mattner, citată anterior. În special, consideră că acordarea domnului Welte numai a unei reduceri de 2 000 de euro ar depăși ceea ce este necesar pentru stabilirea egalității de

tratament dintre rezidenți și nerezidenți. Astfel, în speță, terenul din Düsseldorf, care constituie masa succesorală impozitată în Germania, era evaluat la 329 200 de euro, sumă care ar reprezenta aproape 62 % din valoarea totală a succesiunii, evaluat la suma de 532 397,76 euro. Prin urmare, lipsa impozitării a aproape 38 % din valoarea succesiunii ar putea justifica cu greu o reducere de 2 000 de euro în locul uneia de 500 000 de euro.

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

„Articolele 56 [CE] și 58 [CE] trebuie interpretate în sensul că se opun unui regim al impozitului pe succesiune propriu unui stat membru care prevede o reducere de numai 2 000 de euro pentru nerezidenți căroră le este transmis, în cadrul succesiunii unui nerezident, un teren situat în acest stat membru, în condițiile în care o reducere de 500 000 de euro s-ar aplica în cazul în care defunctul sau moștenitorul ar avea reședință în statul membru în cauză la momentul decesului?”

Cu privire la întrebarea preliminară

17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări dintr-un stat membru privind calculul impozitului pe succesiune care prevede, în cazul transmiterii prin succesiune a unui imobil situat pe teritoriul acestui stat, că reducerea bazei de impozitare atunci când, precum în împrejurările din cauza principală, defunctul și moștenitorul erau rezidenți, la momentul decesului, într-o țară precum Confederația Elvețiană, este inferioară reducerii care ar fi fost aplicată dacă cel puțin una dintre persoanele susmenționate ar fi locuit în acel moment în statul membru respectiv.

18 Articolul 56 alineatul (1) CE interzice în mod general orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.

19 În absența din tratat a unei definiții a noțiunii „circulație a capitalurilor”, Curtea a recunoscut o valoare indicativă nomenclatorului care constituie anexa I la Directiva 88/361, în condițiile în care, potrivit introducerii acesteia, lista pe care o conține nu are 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 Hotărârea din 10 februarie 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Rep., p. I-497, punctul 15).

20 În această privință, reiese dintr-o jurisprudență constantă că succesiunile, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată, cuprinse la punctul XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulat „Circulația capitalului cu caracter personal”, intră în noțiunea de circulație a capitalurilor în sensul articolului 56 CE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 11 decembrie 2003, Barbier, C-364/01, Rec., p. I-15013, punctul 58, Hotărârea van Hilten/van der Heijden, citată anterior, punctele 40-42, și Hotărârea din 19 iulie 2012, Scheunemann, C-31/11, punctul 22).

21 O situație în care o persoană care locuiește în Elveția în momentul decesului lasă moștenire altei persoane care locuiește în același stat o serie de bunuri, între care un imobil aflat în Germania și care face obiectul unui calcul al impozitului pe succesiune în acest stat membru, nu poate fi considerată o situație pur internă. În consecință, succesiunea în discuție în litigiul principal constituie o operațiune care intră în domeniul de aplicare al circulației capitalurilor în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

22 Prin urmare, este necesar să se examineze mai întâi dacă, astfel cum susține atât domnul

Welte în procedura principală, cât și Comisia Europeană în observațiile sale scrise depuse la Curte, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind circulația capitalurilor.

Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 56 alineatul (1) CE

23 Reiese dintr-o jurisprudență constantă că, în ceea ce privește succesiunile, măsurile interzise prin articolul 56 alineatul (1) CE, întrucât 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 și în care este impozitată moștenirea bunurilor menționate (a se vedea în special Hotărârea Barbier, citată anterior, punctul 62, Hotărârile din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 44, și Arens-Sikken, C-43/07, Rep., p. I-6887, punctul 37, precum și Hotărârea Missionswerk Werner Heukelbach, citată anterior, punctul 22).

24 În speță, reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede că, în cazul unei succesiuni care cuprinde un bun imobil aflat în Germania, atunci când defunctul și moștenitorul nu locuiesc în acest stat membru la momentul decesului, reducerea din baza de impozitare este inferioară reducerii care ar fi aplicată dacă defunctul sau moștenitorul ar fi locuit pe teritoriul german la acel moment.

25 Trebuie să se constate că o astfel de reglementare, care face ca aplicarea unei reduceri asupra bazei impozabile a bunului imobil respectiv să depindă de locul de reședință al defunctului și al moștenitorului la momentul decesului, conduce la aplicarea, în cazul succesiunilor între nerezidenți care cuprind un astfel de bun, a unei sarcini fiscale superioare față de cazul succesiunilor care implică cel puțin un rezident și, prin urmare, are drept efect diminuarea valorii succesiunii respective (a se vedea prin analogie Hotărârile citate anterior Eckelkamp și alții, punctele 45 și 46, Mattner, punctele 27 și 28, precum și Missionswerk Werner Heukelbach, punctul 24).

26 În consecință, o reglementare națională precum cea în discuție în cauza principală constituie un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor, în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

Cu privire la aplicarea articolului 57 alineatul (1) CE, referitor la restricțiile privind libera circulație a capitalurilor în raport cu țări terțe

27 Guvernele german și belgian, precum și Comisia susțin însă că o astfel de restricție, în măsura în care privește circulația capitalurilor cu o țară terță, poate fi admisă în temeiul articolului 57 alineatul (1) CE.

28 Trebuie amintit că, potrivit acestei dispoziții, articolul 56 CE nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului Uniunii, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital.

29 În această privință, trebuie arătat că articolul 57 alineatul (1) CE, care prevede o listă limitativă de măsuri de capital în cazul căreia este posibil să nu se aplice articolul 56 alineatul (1) CE, nu menționează succesiunile. Or, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, o astfel de dispoziție trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea

prin analogie Hotărârea Eckelkamp și alții, citat anterior, punctul 57).

30 Atât guvernul german, cât și Comisia, precum și guvernul belgian subliniază însă că articolul 57 alineatul (1) CE se aplică în cazul circulației capitalurilor care implică „investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare”. O succesiune care privește un bun imobiliar ar constitui o astfel de investiție, din moment ce moștenitorul, ca urmare a transmiterii tuturor drepturilor și obligațiilor defunctului către moștenitori, se substituie acestuia din urmă în ceea ce privește proprietatea asupra bunului menționat. O succesiune de acest tip ar constitui, așadar, o formă de achiziție imobiliară care ar fi asimilabilă unei investiții imobiliare.

31 Este necesar să se constate însă că, dacă succesiunile, astfel cum s-a amintit deja la punctul 20 din prezenta hotărâre, apar în punctului XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulată „Circulația capitalului cu caracter personal”, atât „investițiile directe”, cât și „investițiile imobiliare” apar în unor puncte diferite din aceasta, respectiv punctelor I și II din anexa menționată.

32 Deși aceste ultime noțiuni nu sunt definite în tratat, reiese din enumerarea care apare la punctul I menționat și din notele explicative care se referă la acesta, că rora Curtea le-a recunoscut deja o valoare indicativă, că noțiunea „investiții directe” privește investițiile pe care le efectuează persoanele fizice sau juridice și care ajută la crearea sau la menținerea unor relații durabile și directe între cel care oferă fondurile și întreprinderea careia îi sunt destinate aceste fonduri în vederea exercitării unei activități economice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctele 34 și 35, precum și jurisprudența citată).

33 Or, rezultatul chiar din titlul punctului II din anexa I la Directiva 88/361 că „investițiile imobiliare” vizate la acest punct nu cuprind investițiile directe vizate la punctul I din această anexă.

34 În aceste condiții, trebuie să se considere, asemenea avocatului general la punctul 55 din concluzii, că, atunci când articolul 57 alineatul (1) CE menționează „investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare”, vizează numai investițiile imobiliare care constituie investiții directe și sunt enumerate la punctul I din anexa I la Directiva 88/361.

35 În schimb, investiții imobiliare de tip „patrimonial”, precum cele în discuție în cauza principală, care se raportează la casa părinților defunctei, efectuate în scopuri private, fără nicio legătură cu desfășurarea unei activități economice, nu intră în domeniul de aplicare al articolului 57 alineatul (1) CE.

36 O astfel de concluzie, conformă cu interpretarea strictă care trebuie dată acestei dispoziții, care constituie o derogare de la libera circulație a capitalurilor, nu este nicidecum susceptibilă de a fi repusă în discuție de Hotărârea Scheunemann, citată anterior, contrar susținerilor Comisiei.

37 Este adevărat, la punctul 35 din hotărârea menționată, Curtea a decis că reglementarea unui stat membru care exclude, în vederea calculării impozitului pe succesiuni, aplicarea anumitor avantaje fiscale unei moșteniri sub forma unei participații într-o societate de capital stabilită într-un stat terț afectează în mod preponderent nu libera circulație a capitalurilor, ci exercitarea libertății de stabilire, din moment ce această participație permite deținătorului său exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor societății menționate și determinarea activităților acesteia. Astfel, Curtea nu s-a întemeiat pe nomenclatorul prevăzut în anexa I la Directiva 88/361 în vederea determinării libertății fundamentale aplicabile situației în cauză.

38 Prezenta cauză privește în schimb interpretarea unei derogări de la libera circulație a capitalurilor într-o situație în care nu se contestă că această libertate este aplicabilă. Or, deși libertățile fundamentale recunoscute de tratat trebuie să facă obiectul unei interpretări largi,

derogările de la o astfel de libertate sunt, astfel cum s-a amintit deja la punctele 29 și 36 din prezenta hotărâre, de strictă interpretare.

39 În consecință, o restricție precum cea în discuție în cauza principală, privind libera circulație spre o țară terță precum Confederația Elvețiană, nu poate rămâne în afara domeniului de aplicare al articolului 56 alineatul (1) CE în temeiul articolului 57 alineatul (1) CE.

40 În aceste condiții, trebuie analizată măsura în care restricția privind libera circulație a capitalurilor astfel constatată poate fi justificată din perspectiva dispozițiilor tratatului.

În ceea ce privește existența unei justificări a restricției privind libera circulație a capitalurilor în temeiul articolului 58 alineatele (1) și (3) CE

41 Conform articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE, articolul 56 CE „nu aduce atingere dreptului statelor membre [...] de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”.

42 Această dispoziție a articolului 58 CE, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, aceasta nu poate fi interpretată în sensul că orice reglementare fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul membru în care își investesc capitalurile este compatibilă în mod automat cu tratatul (a se vedea Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Jäger, C-256/06, Rep., p. I-123, punctul 40, precum și Hotărârile citate anterior Eckelkamp și alții, punctul 57, Arens-Sikken, punctul 51, și Mattner, punctul 32).

43 Astfel, derogarea prevăzută la articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE este ea însăși limitată prin alineatul (3) al aceluiași articol, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și a plătitorilor, astfel cum este aceasta definită la articolul 56 [CE]” (a se vedea Hotărârile citate anterior Jäger, punctul 41, Eckelkamp și alții, punctul 58, Arens-Sikken, punctul 52, precum și Mattner, punctul 33).

44 Așadar, trebuie să se facă distincție între tratamentele diferite permise în temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE și discriminările arbitrare interzise în temeiul alineatului (3) al aceluiași articol. Or, reiese dintr-o jurisprudență constantă că, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție în litigiul principal, care, în vederea calculării impozitului pe succesiuni, realizează o distincție în ceea ce privește cuantumul reducerii aplicabile bazei impozabile a unui bun imobil situat în statul membru respectiv după cum defunctul sau moștenitorul are reședința în acest stat membru sau după cum amândoi au reședința în alt stat membru, să poată fi considerată compatibilă cu prevederile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general. În plus, pentru a fi justificată, diferența de tratament nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru ca obiectivul urmărit prin reglementarea în cauză să fie atins (a se vedea Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 29, precum și Hotărârile citate anterior Eckelkamp și alții, punctele 58 și 59, Arens-Sikken, punctele 52 și 53, și Mattner, punctul 34).

Cu privire la aspectul dacă situațiile în cauză sunt comparabile

45 Guvernul german, susținut de guvernul belgian, arată că o succesiune care privește nerezidenți și una care privește un rezident reprezintă situații diferite obiectiv. Astfel, în prima situație, moștenitorul fiind parțial supus la plata impozitului pe succesiune în Germania, ar fi

impozitat numai în acest stat membru cu privire la activele enumerate la articolul 121 din BEWG care prezintă o legătură cu acesta și care formează „patrimoniul intern”. În schimb, în cel de al doilea caz, beneficiarul succesiunii fiind integral supus la plata impozitului pe succesiune în Germania, ar fi impozitat în acest stat membru cu privire la totalitatea patrimoniului dobândit, independent de valoarea acestuia și de locul unde se află acesta, în temeiul așezării domiciliului principiu al „patrimoniului mondial”.

46 Potrivit acestor guverne, reglementarea în discuție în litigiul principal este în această privință conformă cu jurisprudența rezultată din Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225), potrivit căreia, în principiu, statul de rezidență este cel obligat să aprecieze capacitatea contributivă globală a rezidentului și să îi acorde, dacă este cazul, reduceri în temeiul situației sale personale, venitul dobândit pe teritoriul statului de un nerezident neconstituind cel mai adesea decât o parte din venitul său global. Or, în același mod, în prezenta cauză, baza de impozitare a impozitului pe succesiune aplicabil unui nerezident ar fi în principiu inferioară celei a unui rezident.

47 Guvernele germane și belgiene mai subliniază cu privire la acest aspect, asemenea instanțelor de trimitere, că, deși Curtea nu a urmat această argumentație în Hotărârea Mattner, citată anterior, care privea aceeași diferență de tratament precum cea în discuție în prezenta cauză principală, nu este mai puțin adevărat că această hotărâre viza nu calculul impozitului pe succesiune privind ansamblul devoluțiunii patrimoniale, ci pe cel al impozitului pe donații în legătură cu un singur imobil, astfel încât nu exista, într-un astfel de caz, nicio diferență de situație obiectivă între o donație realizată în sistemul de supunere parțială la plata impozitului și una realizată în sistemul de supunere integrală.

48 Trebuie totuși să se arate că argumentația menționată a fost respinsă de Curte nu numai, astfel cum susțin aceste guverne, în ceea ce privește calculul impozitului datorat în temeiul donației unui bun imobil (Hotărârea Mattner, citată anterior, punctele 35-38), ci și în ceea ce privește calculul impozitului pe succesiune datorat în raport cu un astfel de bun (a se vedea Hotărârile citate anterior Jäger, punctul 44, Eckelkamp și alții, punctele 61-63, precum și Arens-Sikken, punctele 55-57).

49 În această privință, Curtea a decis că, în ceea ce privește cuantumul impozitului pe succesiuni datorat pentru un bun imobil situat în Germania, nu poate să existe nicio diferență obiectivă care să justifice inegalitatea de tratament fiscal dintre situația unor persoane care nu au reședință în acest stat membru și cea în care cel puțin una dintre acestea din urmă are reședință în statul respectiv. Astfel, impozitul pe succesiune aferent unui imobil situat în Germania este calculat în temeiul ErbStG în funcție atât de valoarea acestui bun imobil, cât și de legătura personală care există eventual între defunct și moștenitor. Or, niciunul dintre aceste două criterii nu depinde de locul de reședință al acestora (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Jäger, punctul 44, Eckelkamp și alții, punctul 61, precum și Arens-Sikken, punctul 55).

50 În plus, reglementarea germană îi consideră în principiu atât pe moștenitorul unei succesiuni care implică nerezidenți, cât și pe cel al unei succesiuni care implică cel puțin un rezident persoane impozabile în vederea percepției impozitului pe succesiuni aferent bunurilor imobile situate în Germania. Reglementarea menționată realizează o diferență de tratament între succesiunile dintre nerezidenți și cele care implică un rezident numai în ceea ce privește reducerea aplicată asupra bazei impozabile în vederea calculării impozitului pe succesiuni aferent unor bunuri imobile situate în Germania. În schimb, stabilirea clasei și a cotei de impozitare, prevăzută la articolele 15 și 19 din ErbStG, rezultă din aceleași norme.

51 În cazul în care o reglementare națională pune pe același plan, în vederea impozitării unui bun imobil dobândit prin succesiune și situat în statul membru în cauză, pe de o parte, moștenitorii

nereziden?i care au dobândit acest bun de la un defunct nerezident ?i, pe de alt? parte, mo?tenitorii nereziden?i sau reziden?i care au dobândit un astfel de bun de la un defunct rezident, precum ?i mo?tenitorii reziden?i care au dobândit acela?i bun de la un defunct nerezident, aceasta nu poate, f?r? a înc?lca cerin?ele dreptului Uniunii, s? trateze ace?ti mo?tenitori 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 mo?tenitorul, succesiunile deschise 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 succesiuni, 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, Arens?Sikken, punctul 57, precum ?i Mattner, punctul 38).

52 Desigur, trebuie admis c?, astfel cum arat? guvernele german ?i belgian, baza de impozitare a succesiunii unui mo?tenitor nerezident, atunci când este par?ial supus la plata impozitului pe succesiune în Germania este „în principiu”, potrivit formul?rii utilizate de aceste guverne, inferioar? celei a unui mo?tenitor, rezident sau nerezident, care este supus integral la plata acestor impozite în acest stat membru.

53 Totu?i, această împrejurare nu poate repune în discu?ie constat?rile care preced?, din moment ce valoarea reducerii bazei de impozitare prev?zut? de reglementarea în discu?ie în litigiul principal nu variaz? nicidecum în func?ie de valoarea bazei de impozitare a succesiunii, ci r?mâne identic? indiferent de această din urm? valoare. Astfel, dup? cum reiese din dosarul prezentat Cur?ii, această reducere este acordat? automat oric?rui mo?tenitor ca urmare a simplei sale calit?i de persoan? supus? la plata impozitului pe succesiune în Germania, în scopul de a asigura scutirea unei p?r?i din patrimoniul familial prin reducerea valorii totale a succesiunii. Or, la fel cum această calitate de persoan? supus? la plata impozitului nu depinde cu nimic de locul de re?edin??, reglementarea în cauz? aplicând impozitul pe succesiune oric?rei achizi?ii a unui bun imobil situat în Germania indiferent dac? defunctul ?i mo?tenitorul sunt sau nu sunt reziden?i, obiectivul de scutire par?ial? a patrimoniului familial prive?te în acela?i mod toate persoanele supuse la plata impozitului pe succesiune în Germania, indiferent dac? sunt rezidente sau nerezidente, din moment ce această scutire urm?re?te reducerea valorii totale a succesiunii.

54 Astfel, mo?tenitorul unei succesiuni a c?rei baz? de impozitare în Germania s?ar limita, precum cea a domnului Welte în cauza principal?, la un bun imobil situat în acest stat membru s?ar putea prevala, spre deosebire de domnul Welte, de o reducere în valoare de 500 000 de euro dac? acest mo?tenitor ar dobândi respectivul bun de la o persoan? cu domiciliul pe teritoriul german ?i al c?rei so? era sau dac?, locuind pe teritoriul german, mo?tenitorul men?ionat ar dobândi acest bun de la o astfel de persoan? care nu locuia pe acela?i teritoriu.

55 Rezult? c?, întrucât valoarea reducerii nu se stabile?te în func?ie de valoarea bazei de impozitare, ci este acordat? mo?tenitorului în calitatea sa de persoan? supus? la plata impozitului, calitatea de persoan? supus? par?ial la plata impozitului a mo?tenitorului nerezident al unui defunct nerezident nu constituie o împrejurare de natur? s? fac? obiectiv diferit?, în raport cu această reducere, situa?ia acestui mo?tenitor fa?? de cea a mo?tenitorului nerezident al unui defunct rezident sau de cea a mo?tenitorului rezident al unui defunct nerezident.

56 În consecin??, în cauza principal?, situa?ia domnului Welte este comparabil? cu cea a oric?rui mo?tenitor care dobânde?te, prin succesiune, un bun imobil aflat în Germania de la o persoan? defunct? care locuia în acest stat membru ?i al c?rei so? era, precum ?i cu cea a oric?rui mo?tenitor care locuie?te în Germania ?i care dobânde?te acest bun de la un so? defunct care nu locuia în acest stat membru.

57 În consecin??, se impune s? se examineze dac? o reglementare precum cea în discu?ie în

litigiul principal poate fi justificat? obiectiv printr-un motiv imperativ de interes general, astfel cum sus?ine guvernul german cu titlu subsidiar.

Cu privire la existen?a unui motiv imperativ de interes general

58 În primul rând, guvernul german sus?ine c? reglementarea na?ional? în discu?ie în litigiul principal este în conformitate cu principiul coeren?ei fiscale. Astfel, în sistemul supunerii par?iale la plata impozitului, avantajul bazei de impozitare inferioare ar fi compensat prin inconvenientul rezultat dintr-o reducere inferioar?, în timp ce, în sistemul supunerii integrale la plata impozitului, avantajul unei reduceri superioare ar fi compensat de inconvenientul rezultat dintr-o baz? de impozitare superioar?.

59 În aceast? privin??, este necesar s? se aminteasc? faptul c? rezult?, desigur, din jurispruden?a Cur?ii c? necesitatea de a ap?ra coeren?a sistemului fiscal poate s? justifice o restric?ie privind exercitarea libert??ilor fundamentale garantate de tratat. Cu toate acestea, pentru ca o astfel de justificare s? fie admis?, este necesar s? fie stabilit? existen?a unei leg?turi directe între acordarea avantajului fiscal în cauz? ?i compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscal? determinat? (a se vedea Hot?rârea Manninen, citat? anterior, punctul 42, precum ?i Hot?rârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C?182/08, Rep., p. I?8591, punctele 77 ?i 78).

60 Or, în cazul de fa??, este suficient s? se constate c? avantajul fiscal care rezult?, în statul membru pe teritoriul c?ruia este situat bunul imobil care face obiectul unei succesiuni, din aplicarea unei reduceri la cot? integral? asupra bazei impozabile în cazul în care aceast? succesiune implic? cel pu?in un rezident al acestui stat nu este compensat în statul respectiv prin nicio prelevare fiscal? determinat? în temeiul impozitului pe succesiuni (a se vedea prin analogie Hot?rârea Mattner, citat? anterior, punctul 54).

61 Prin urmare, reglementarea în discu?ie în litigiul principal nu poate s? fie justificat? prin necesitatea de a men?ine coeren?a sistemului fiscal german.

62 În al doilea rând, guvernul german arat? c? normele na?ionale în discu?ie în litigiul principal asigur? eficacitatea controalelor fiscale. Astfel, Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asisten?a reciproc? acordat? de autorit??ile competente din statele membre în domeniul impozit?rii directe (JO L 336, p. 15, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 21) ar stabili un cadru de cooperare între autorit??ile competente din statele membre care nu exist? între acestea ?i autorit??ile competente dintr-un stat ter? în cazul în care acesta nu a încheiat un acord de asisten?? reciproc?. Or, administra?ia fiscal? german? nu ar avea posibilitatea de a identifica în mod cert succesiunea unui defunct care locuia în Elve?ia. În special, obliga?iile ofi?erilor de stare civil? de a declara decesele, cele ale instan?elor ?i ale notarilor de a declara dispozi?iile luate în cazul unui deces sau de a emite certificatele de deces, precum ?i cele ale unor depozitari sau gestionari de fonduri de a emite o declara?ie nu ar privi decât organisme germane. În aceste condi?ii, administra?ia fiscal? na?ional? nu ar putea decât s? reia indica?iile stabilite de mo?tenitor f?r? a le putea verifica.

63 Potrivit jurispruden?ei Cur?ii, atunci când reglementarea unui stat membru prevede ca beneficiul unui avantaj fiscal s? depind? de îndeplinirea condi?iilor a c?ror respectare nu poate fi verificat? decât prin ob?inerea de informa?ii de la autorit??ile competente dintr-un stat ter? membru al SEE, în principiu, acest stat membru are dreptul s? refuze acordarea avantajului respectiv dac?, în special din cauza lipsei unei obliga?ii conven?ionale a acestui stat ter? de a furniza informa?ii, se dovede?te imposibil? ob?inerea acestor informa?ii de la statul în cauz? (a se vedea Hot?rârea A, citat? anterior, punctul 63, Hot?rârea din 28 octombrie 2010, Établissements Rimbaud, C?72/09, Rep., p. I?10659, punctul 44, ?i Hot?rârea din 19 iulie 2012, A, C?48/11,

punctul 36).

64 Totuși, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 76 și 77 din concluzii, informațiile menționate de guvernul german, care privesc în special certificatele de deces și documentele eliberate de oficii de stare civilă din statul în care s-a deschis succesiunea, pot fi transmise de moștenitori sau, dacă este cazul, de autoritățile fiscale ale acestui stat în cadrul aplicării unei convenții bilaterale în vederea evitării dublei impuneri și care nu necesită în general o apreciere complexă.

65 În orice caz, în temeiul reglementării naționale, un moștenitor care locuiește în Germania beneficiază de reducerea integrală a bazei de impozitare atunci când dobândește prin succesiune un bun imobil situat în acest stat membru de la o persoană care locuia, în momentul decesului, într-o țară terță.

66 Or, o astfel de succesiune impune de asemenea, precum succesiunea în discuție în cauza principală, verificarea de către autoritățile germane competente a datelor privind defunctul care locuia într-o țară terță.

67 În aceste condiții, guvernul german nu poate susține că reglementarea națională în discuție în litigiul principal, în măsura în care îl lipsește pe moștenitorul unei succesiuni între rezidenți ai unei țări terțe, precum Confederația Elvețiană, de beneficiul reducerii integrale a bazei de impozitare, este necesară pentru pstrarea eficacității controalelor fiscale.

68 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări dintr-un stat membru privind calculul impozitului pe succesiune care prevede, în cazul transmiterii prin succesiune a unui imobil situat pe teritoriul acestui stat, că reducerea bazei de impozitare atunci când, precum în împrejurările din cauza principală, defunctul și moștenitorul erau rezidenți, la momentul decesului, într-o țară terță precum Confederația Elvețiană este inferioară reducerii care ar fi fost aplicată dacă cel puțin una dintre persoanele susmenționate ar fi locuit în acel moment în statul membru respectiv.

Cu privire la cheltuielile de judecată

69 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 treia) declară:

Articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări dintr-un stat membru privind calculul impozitului pe succesiune care prevede, în cazul transmiterii prin succesiune a unui imobil situat pe teritoriul acestui stat, că reducerea bazei de impozitare atunci când, precum în împrejurările din cauza principală, defunctul și moștenitorul erau rezidenți, la momentul decesului, într-o țară terță precum Confederația Elvețiană este inferioară reducerii care ar fi fost aplicată dacă cel puțin una dintre persoanele susmenționate ar fi locuit în acel moment în statul membru respectiv.

Semnături

* Limba de procedură: germană.