

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. JÁN MAZÁK

présentées le 11 septembre 2007¹

1. En la présente affaire, le Bundesfinanzhof (Allemagne) souhaite obtenir une interprétation des dispositions du traité CE en matière de libre circulation des capitaux. En particulier, il est question de l'application du droit fiscal allemand des successions en ce qui concerne la propriété sous forme de terrains agricoles et forestiers. Ce droit établit une distinction entre le patrimoine interne et celui qui est détenu dans un autre État membre.

I — Cadre juridique

A — *Le droit communautaire*

2. L'article 56, paragraphe 1, CE (ancien article 73 B, paragraphe 1, du traité CE) dispose ce qui suit: «Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les

restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.»

3. D'autre part, l'article 58 CE (ancien article 73 D du traité CE) dispose ce qui suit: «1. L'article 56 [CE] ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres: a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis [...] 3. Les mesures et procédures visées [au paragraphe 1] ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 56 [CE].»

4. Le 7 février 1992, la Conférence des représentants des gouvernements des États membres a adopté, inter alia, une déclaration

¹ — Langue originale: l'anglais.

sur l'article 58 CE² (ci-après la «déclaration»), qui est libellée comme suit:

«La Conférence affirme que le droit des États membres d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale visées à l'article [58] paragraphe 1 point a) [CE] porte uniquement sur les dispositions qui existent à la fin de 1993. Toutefois, la présente déclaration n'est applicable qu'aux mouvements de capitaux et aux paiements entre les États membres.»

5. Les successions et les legs sont énumérés au point D de la rubrique XI, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», de l'annexe I de la directive 88/361/CEE du Conseil³.

B — *Le droit national*

1. L'application des droits de succession aux biens situés dans un autre État membre

6. Conformément à l'article 2, paragraphe 1, point 1, première phrase, de la loi sur les

droits de succession et de donation (Erb-schaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, ci-après l'«ErbStG»), dans la version applicable en 1998, si la dernière résidence du testateur se trouvait en Allemagne, l'héritier est redevable des droits de succession allemands à hauteur de la totalité de la dévolution patrimoniale (interne et étrangère).

7. Aux termes de l'article 21, paragraphe 1, première phrase, lu en combinaison avec l'article 2, paragraphe 1, point 1, sous a), de l'ErbStG — et pour autant qu'il soit ici pertinent —, lorsque des acquéreurs dont le patrimoine étranger est soumis, dans un pays étranger, à une imposition — étrangère — correspondant aux droits de succession allemands, les droits étrangers fixés et dus par l'acquéreur, acquittés et non susceptibles de bénéficier d'une réduction sont, si la dernière résidence du testateur se trouvait en Allemagne, et dans la mesure où les dispositions d'une convention préventive de double imposition ne sont pas applicables, imputés, si une demande est faite en ce sens, sur les droits de succession allemands dans la mesure où le patrimoine étranger est également soumis aux droits de succession allemands. D'après la deuxième phrase de l'article 21, paragraphe 1, de l'ErbStG, si le patrimoine dévolu n'est composé qu'en partie d'un patrimoine étranger, la part des droits de succession allemands correspondant à ce patrimoine doit être déterminée de telle manière que les droits de succession qui en découlent pour l'ensemble du patrimoine imposable, y compris le patrimoine étranger

2 — Cela a eu lieu à l'occasion de la signature de l'acte final et des déclarations des conférences intergouvernementales sur l'Union européenne (JO 1992, C 191, p. 99).

3 — Directive du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (article abrogé par le traité d'Amsterdam) (JO L 178, p. 5).

imposable, soient divisés proportionnellement selon le rapport entre le patrimoine étranger imposable et l'ensemble du patrimoine imposable.

2. Les règles d'évaluation des biens agricoles et forestiers

8. Aux termes de l'article 12, paragraphe 6, de l'ErbStG, lu en combinaison avec les articles 31 et 9 de la loi d'évaluation (Bewertungsgesetz, ci-après le «BewG»), le patrimoine agricole et forestier étranger, de même que le patrimoine immobilier ou professionnel étranger, est évalué à sa valeur vénale, qui, aux termes de l'article 9, paragraphe 2, du BewG, se définit par le prix auquel un bien pourrait être vendu, en fonction de sa nature, dans le cadre de transactions commerciales normales.

9. À l'inverse, le patrimoine agricole et forestier interne acquis postérieurement au 31 décembre 1995 est évalué, conformément à l'article 12, paragraphe 3, de l'ErbStG, selon une procédure spéciale prévue aux articles 140 à 144 du BewG, dont les résultats n'équivalent en moyenne qu'à 10 % de la valeur vénale.

3. Les règles des droits de succession en matière de bien agricole et forestier

10. L'ErbStG prévoit également un abattement octroyé en fonction des biens. En conséquence, en ce qui concerne l'acquisition, par succession, de biens agricoles et forestiers, le premier point de l'article 13a, paragraphe 1, de l'ErbStG, dans la version applicable en 1998, prévoit un abattement de 500 000 DEM (256 000 euros).

11. D'après l'article 13a, paragraphe 2, de l'ErbStG, dans la version applicable en 1998, la valeur d'un patrimoine agricole et forestier, à savoir le montant restant à la suite de la déduction de cet abattement (octroyé en fonction des biens) au titre de l'article susmentionné, doit être évaluée à seulement 60 %. Enfin, l'article 13a, paragraphe 4, de cette loi limite chacun des deux avantages susmentionnés à certains cas, c'est-à-dire que les avantages ne s'appliquent pas, inter alia, à un patrimoine agricole et forestier situé à l'étranger.

C — *Le droit international*

12. La République fédérale d'Allemagne et la République française n'ont pas conclu de convention préventive de double imposition de droits de succession.

II — Le contexte factuel et procédural et la question présentée à titre préjudiciel

13. M. Theodor Jäger (ci-après le «requérant»), qui est résident en France, est l'unique héritier de sa mère. Sa mère est décédée en 1998 et son dernier lieu de résidence a été Landau/Pfalz (Allemagne). La succession comportait une propriété foncière située en France exploitée à des fins agricoles et forestières qui, selon les principes juridiques allemands de l'imposition sur les bénéfices, a fait partie du patrimoine de deux exploitations agricoles et forestières à l'époque où elle appartenait à la défunte.

14. L'acquisition de ce terrain en France, évalué à 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM) a été assujettie à des droits de succession en France, qui se sont élevés à un montant de 1 192 148 FRF. Par décision du 3 janvier 2000, le Finanzamt Kusellandstuhl a établi les droits de succession dus par le requérant à 17 405 DEM. Cette décision s'est fondée sur une masse successorale de 1 737 167 DEM, parmi lesquels la propriété à l'étranger représentait 1 618 152 DEM. Les 119 015 DEM restants étaient composés de biens nationaux.

15. Après déduction de l'abattement personnel du montant de 400 000 DEM, il est resté un montant arrondi s'élevant à 1 337 100 DEM. À la requête du requérant,

formée au titre de l'article 21 de l'ErbStG, l'administration a imputé les 354 306,38 DEM de droits de succession qui avaient été versés en France (1 192 148 FRF x 0,2972) à concurrence de 236 644 DEM sur les droits s'élevant à 254 049 DEM.

16. La réclamation du requérant en ce qui concerne l'évaluation fiscale du Finanzamt ainsi que son recours devant le Finanzgericht n'ont pas été accueillis. Il a ensuite formé un pourvoi en Revision contre la décision du Finanzgericht devant le Bundesfinanzhof selon lequel, au plus tard depuis l'arrêt Barbier⁴, il y a un doute quant à la compatibilité des dispositions allemandes avec la libre circulation des capitaux⁵, pour autant qu'elles établissent une distinction suivant l'endroit où les biens, ou une partie de ceux-ci, sont situés au moment du décès du testateur. Par ordonnance du 11 avril 2006, le Bundesfinanzhof a donc sursis à statuer et a adressé la question suivante à la Cour à titre préjudiciel:

«Est-il compatible avec l'article 73 B du traité instituant la Communauté européenne

4 — Arrêt du 11 décembre 2003 (C-364/01, Rec. p. I-15013).

5 — C'est-à-dire les conséquences juridiques découlant de l'application de l'article 31 du BewG ainsi que de l'inapplicabilité de l'article 13a de l'ErbStG aux biens immeubles étrangers pour l'imposition d'un patrimoine interne.

(devenu article 56, paragraphe 1, CE) que, aux fins des droits de succession:

- a) un patrimoine agricole et forestier (étranger) situé dans un autre État membre soit évalué à sa valeur vénale (valeur marchande), alors qu'un patrimoine agricole et forestier interne se voit appliquer une procédure particulière d'évaluation dont les résultats ne correspondent en moyenne qu'à 10 % de la valeur vénale, et

- b) que l'acquisition d'un patrimoine agricole et forestier allemand soit exonérée à concurrence d'un abattement particulier et que la valeur résiduelle ne soit évaluée qu'à 60 %,

dès lors que cette réglementation aboutit, si un héritier recueille une succession se composant d'un patrimoine interne et d'un patrimoine agricole et forestier étranger, à ce que l'acquisition du patrimoine interne soit soumise, du fait de la situation à l'étranger du patrimoine agricole et forestier, à des droits de succession supérieurs à ceux qui seraient imposés si ce patrimoine agricole et forestier était lui-même situé en Allemagne?»

17. Des observations écrites ont été présentées par le requérant, le Finanzamt, le gouvernement allemand et la Commission des Communautés européennes. Les parties n'ont pas demandé d'audience et aucune audience n'a été tenue.

III — Analyse

A — Principaux arguments des parties

18. Le requérant fait essentiellement valoir que, en raison de la simple imputation partielle de l'impôt sur le patrimoine détenu à l'étranger, la succession interne a été imposée plus lourdement⁶ et que cela constitue une double imposition contraire à l'article 293 CE. Il soutient que les droits de succession allemands sur le patrimoine interne sont plus élevés qu'ils ne le seraient si les terrains détenus à l'étranger dont il est question étaient en fait situés en Allemagne et qu'en conséquence ils restreignent la libre circulation des capitaux⁷. Enfin, le requérant fait valoir que les dispositions concernées ne

6 — Cela n'aurait pas été le cas si une partie de la succession n'avait pas comporté de terrains détenus à l'étranger ni de terrains équivalents en Allemagne.

7 — La juridiction de renvoi explique que, en prenant en exemple le même contexte factuel que celui de l'espèce, mais en remplaçant l'Allemagne par la France en ce qui concerne le lieu où les terrains se trouvent, l'effet d'une charge fiscale accrue sur le patrimoine interne est apparent.

sauraient être couvertes par l'article 58 CE dans la mesure où elles ont été introduites après 1993 et constitueraient, en tout cas, une restriction déguisée au sens du paragraphe 3 de cet article. Il n'y a pas de considération qui justifierait un traitement comparativement moins favorable de biens agricoles et forestiers détenus dans un autre État membre.

19. Le *Finanzamt* et le *gouvernement allemand* soutiennent, en substance, que les dispositions nationales concernées ne constituent ni une violation de la libre circulation des capitaux ni une restriction aux mouvements des capitaux. Le gouvernement allemand soutient que l'impact de la différence d'évaluation est trop indirect pour avoir un effet sur la décision d'achat. L'effet des dispositions concernées serait en tout cas une conséquence inévitable de la coexistence légitime de régimes fiscaux nationaux. Enfin, le gouvernement allemand fait valoir que la valeur retenue par le droit allemand pour le patrimoine situé en France correspond à celle qui a été fixée en vertu des dispositions fiscales françaises relatives aux successions.

20. La *Commission* en conclut que la libre circulation des capitaux est restreinte pour autant que la propriété située dans un autre État membre est frappée de droits de succession plus élevés que ceux qui sont imposés à une propriété détenue sur le territoire national. En ce qui concerne l'existence d'une justification, la Commission fait valoir que la dérogation prévue à l'article 58,

paragraphe 1, sous a), CE est elle-même limitée par l'article 58, paragraphe 3, CE, aux termes duquel les dispositions nationales ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux.

21. En réponse à la question écrite de la Cour relative à la date exacte de l'acquisition originale en débat, le requérant a confirmé que son père avait acheté la première propriété concernée le 9 août 1988 et la deuxième propriété concernée le 26 janvier 1990.

B — *Appréciation*

22. À titre de remarque préliminaire, nous remarquons que la question préjudicielle du Bundesfinanzhof ne porte pas sur la disposition nationale de l'article 21 de l'ErbStG relative à l'imputation de droits de succession étrangers (français) sur des droits de succession nationaux (allemands). Partant, même si le requérant fait valoir que ladite disposition est contraire à l'article 293 CE, en l'espèce, il n'est pas demandé à la Cour de se prononcer sur le point de savoir si une telle règle d'imputation de droits est compatible ou non avec le droit communautaire.

1. La succession en débat en tant que mouvement de capital

23. Il faut remarquer que, conformément à une jurisprudence bien établie, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire⁸, y compris des dispositions qui édictent le principe de la libre circulation des capitaux.

24. Il y a lieu de rappeler que l'article 56, paragraphe 1, CE met en œuvre la libre circulation des capitaux entre les États membres et entre les États membres et les États tiers. À cet effet, il dispose, dans le cadre des dispositions du chapitre du traité intitulé «Les capitaux et les paiements», que toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les États tiers sont interdites⁹.

25. En ce qui concerne la notion de «mouvements de capitaux», celle-ci n'est pas définie par le traité. Il est cependant de jurisprudence constante que, dans la mesure où l'article 56 CE a repris en substance le

contenu de l'article 1^{er} de la directive 88/361, et même si celle-ci a été adoptée sur la base des articles 69 et 70, paragraphe 1, du traité CEE (les articles 67 à 73 du traité CEE ont été remplacés par les articles 73 B à 73 G du traité CE, devenus articles 56 CE à 60 CE), la nomenclature des «mouvements de capitaux» qui lui est annexée conserve la valeur indicative qui était la sienne pour définir la notion de «mouvements de capitaux»¹⁰.

26. Comme nous l'avons indiqué au point 5 ci-dessus, les successions et legs sont énumérés au point D de la rubrique XI, «Mouvements de capitaux à caractère personnel», de l'annexe I de la directive 88/361. En outre, au vu de la jurisprudence actuelle de la Cour¹¹, il est constant que les successions constituent des mouvements de capitaux au sens de l'article 56 CE, à l'exception des cas où leurs éléments constitutifs se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre.

27. Il ressort également clairement des faits de l'affaire au principal, tels qu'indiqués plus

8 — Voir, en particulier, arrêts du 11 août 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493, point 16); du 10 mars 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Rec. p. I-2057, point 14); et, plus récemment du 23 février 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Rec. p. I-1957, point 36).

9 — Arrêt van Hilten-van der Heijden, précité, point 37.

10 — Voir, à cet égard, *inter alia*, arrêts du 16 mars 1999, Trummer et Mayer (C-222/97, Rec. p. I-1661, point 21); du 5 mars 2002, Reisch e.a. (C-515/99, C-519/99 à C-524/99 et C-526/99 à C-540/99, Rec. p. I-2157, point 30); van Hilten-van der Heijden, précité note 8, point 39, et du 3 octobre 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Rec. p. I-9521, point 41).

11 — Arrêts Barbier, précité note 4, et van Hilten-van der Heijden, précité note 8.

haut, que la succession concernée ne se cantonne pas à l'intérieur d'un seul État membre¹².

28. En ce qui concerne le moment de l'acquisition et l'argument avancé par le gouvernement allemand selon lequel la propriété en débat avait au départ été acquise (c'est-à-dire achetée) avant la date d'entrée en vigueur de la directive 88/361 (le 1^{er} juillet 1990), ce qui empêcherait donc le requérant de tirer des droits de cette directive et du traité, selon nous, il y a en fait trois acquisitions distinctes dans le cadre de l'affaire au principal. La première est l'achat de la propriété par le père du requérant, la deuxième est l'acquisition de la propriété, par voie successorale, par la mère du requérant et la troisième est l'acquisition en débat, par voie successorale, par le requérant lui-même.

29. Aux fins de l'analyse de la Cour, les faits essentiels de l'affaire, à savoir le décès du testateur concerné, se sont donc produits en 1998. Par conséquent, le moment décisif pour évaluer la situation du point de vue de la succession dans l'affaire au principal était effectivement la date d'acquisition de la propriété, à savoir l'acquisition par le requérant lui-même, qui s'est produite le jour du décès de sa mère.

30. La Commission a raison d'indiquer que l'analyse selon laquelle la succession reçue par le requérant est le mouvement de capital pertinent est confirmée non seulement par la formulation des motifs de l'arrêt Barbier, mais également au regard des faits sur lesquels il porte: dans cette affaire, l'ouverture de la succession a eu lieu en 1993, et donc après l'échéance fixée pour la transposition de la directive 88/361, cependant, les transactions opérées par le défunt de son vivant avaient déjà été effectuées entre 1970 et 1988, c'est-à-dire avant l'échéance pour la transposition de cette directive.

31. Il s'ensuit que la situation en débat doit être évaluée au titre des dispositions qui régissent la libre circulation des capitaux et que le requérant peut tirer des droits de la directive 88/361 et du traité.

2. La législation nationale en tant que restriction à la libre circulation des capitaux

32. Il est nécessaire d'examiner si une législation nationale telle que celle dont il est question dans l'affaire au principal constitue une restriction à la circulation des capitaux.

33. À cet égard, il résulte d'une jurisprudence établie que les mesures interdites par

12 — Voir, dans ce contexte, arrêts précités Barbier, point 58, et van Hilten-van der Heijden, point 42.

l'article 56, paragraphe 1, CE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents à faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États ou, en cas de successions, celles qui ont pour effet de diminuer la valeur de la succession d'un résident d'un État autre que l'État membre où se trouvent les biens concernés et qui impose la succession desdits biens¹³.

34. Comme l'avocat général Mischo l'a indiqué dans ses conclusions dans l'affaire Barbier¹⁴, bien que, naturellement, par définition, les effets de l'exercice d'une liberté de circulation des capitaux relatifs aux droits de succession ne concernent plus directement le défunt, il n'en demeure pas moins qu'ils sont susceptibles de former une entrave à l'exercice de la liberté précitée. Lesdits effets font partie des considérations à prendre en compte impérativement par tout intéressé au moment de décider de faire usage ou non de la liberté de circulation des capitaux.

35. L'ErbStG combiné au BewG, tels qu'ils ont été appliqués en l'espèce, font une distinction entre la propriété héritée qui est située sur le territoire national et celle qui est située à l'étranger. Une telle distinction, qui

consiste principalement en différentes méthodes d'évaluation de la propriété en débat, a pour effet que des droits de succession plus élevés soient imposés au requérant seulement parce qu'une partie de la propriété héritée se trouve dans un autre État membre. En outre, les lois concernées empêchent le requérant de bénéficier du taux d'évaluation réduit en ce qui concerne la partie de la succession qui se trouve en France. Comme la juridiction nationale l'a expliqué dans la décision de renvoi, la négation même des avantages tirés des nombreuses dispositions allemandes, y ayant fait l'objet de discussions, en matière de terrains agricoles et forestiers détenus sur le territoire national, engendre une imposition plus élevée de la propriété située dans un autre État membre.

36. En outre, en ce qui concerne les successions situées à l'étranger, la valeur de la propriété héritée en question est réduite, par rapport à une situation qui n'implique qu'une succession interne. Cela est dû aux impôts plus lourds issus de dispositions telles que celles dont il s'agit dans l'affaire au principal¹⁵.

37. Il résulte des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux

13 — Voir, à cet égard, arrêt van Hilten-van der Heijden, précité note 8, point 44.

14 — Arrêt précité note 4, points 30 et 31 des conclusions.

15 — En d'autres termes, le requérant aurait reçu, par voie successorale de sa mère, une propriété d'une valeur plus élevée si cette dernière avait été soumise à une charge fiscale moins élevée, c'est-à-dire si les dispositions avantageuses qui s'appliquent à la propriété interne étaient également applicables à la propriété détenue à l'étranger.

et de la jurisprudence de la Cour que ce qui devrait être évité, c'est la diminution de la valeur économique des transferts de propriété par voie successorale qui impliquent un élément transfrontalier par rapport aux transferts cantonnés à un État membre.

38. Les dispositions en débat ont pour effet de rendre les investissements dans des propriétés situées dans un autre État membre, réalisés par des personnes qui résident en Allemagne, moins attractifs que des investissements de nature similaire sur le territoire national.

39. Cela est le cas en ce qui concerne l'évaluation de la propriété, l'application de l'abattement matériel et le montant de l'abattement au titre de l'article 13a de l'ErbStG.

40. Il s'ensuit que les dispositions nationales en débat dans l'affaire au principal ont pour effet de restreindre la libre circulation des capitaux.

3. Justification de la restriction

41. Alors que l'article 56 CE comporte une interdiction générale de restriction à la libre

circulation des capitaux, l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE précise que cette interdiction ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis. Ce droit est cependant limité en lui-même par l'article 58, paragraphe 3, CE, qui précise que les distinctions faites par les États membres en ce qui concerne les contribuables par rapport à leurs résidences ou aux lieux où leurs capitaux sont investis ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux¹⁶.

42. Afin qu'une réglementation fiscale nationale qui établit une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où leurs capitaux sont investis soit considérée comme compatible avec les dispositions du traité en matière de libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général, telles que la nécessité de sauvegarder la cohérence du régime fiscal ou l'efficacité des contrôles fiscaux¹⁷.

16 — En matière de fiscalité directe, ces principes ont été réitérés, *inter alia*, dans les arrêts du 7 septembre 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477, point 28), et du 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec. p. I-8203, point 31).

17 — Voir, à cet égard, arrêts du 6 juin 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec. p. I-4071, point 43); Manninen, précité note 16, point 29, et Centro di Musicologia Walter Stauffer, précité note 16, point 32.

43. En outre, afin d'être justifiée, la différence de traitement entre les contribuables en fonction du lieu où leurs capitaux sont investis ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif de la législation en question¹⁸.

44. Comme nous l'avons mentionné au point 4 ci-dessus, conformément à la déclaration, les États membres peuvent invoquer l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE seulement en ce qui concerne les dispositions pertinentes qui existaient à la fin de 1993.

45. En l'espèce, un recours à l'exception prévue à l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE est déjà exclu au motif que tant l'article 13a de l'ErbStG que l'article 31 du BewG ont été modifiés en 1996 ainsi qu'il en ressort de la décision de renvoi. En ce qui concerne l'article 13a de l'ErbStG, la juridiction de renvoi indique clairement que ce n'est qu'après 1993 que les avantages fiscaux qui y sont prévus ont été étendus au patrimoine agricole et forestier et ont encore été élargis davantage, ce qui signifie que l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE ne joue aucun rôle.

46. Quant à l'article 31 du BewG, la juridiction de renvoi fait valoir que, dans la mesure où l'évaluation, aux fins des droits de succession, d'un patrimoine agricole et forestier interne par le biais du point 36 de l'article 1 de la loi fiscale annuelle de 1997¹⁹ est désormais régie ailleurs, avec effet rétroactif à partir du 1^{er} janvier 1996, à savoir aux articles 140 et suivants du BewG, il est douteux que l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE puisse être invoqué. Bien que le contenu de la nouvelle disposition ait un rattachement partiel sur le fond aux règles antérieures des articles 36 et suivants du BewG, il conviendrait de considérer que cette disposition est seulement apparue après 1993.

47. Partant, nous estimons que les considérations qui précèdent empêchent en elles-mêmes toute justification des dispositions en débat au titre de l'article 58 CE.

48. En tout cas, en ce qui concerne la possibilité de justification par des raisons impérieuses d'intérêt général, tout d'abord, comme indiqué plus haut, il convient de déterminer si la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si ce traitement peut être objectivement justifié par une raison impérieuse d'intérêt général.

18 — Voir, à cet égard, arrêts précités Verkooijen, point 43, Manninen, point 29, et Centro di Musicologia Walter Stauffer, point 32.

19 — Jahressteuergesetz 1997, du 20 décembre 1996 (BGBl. 1996 I, p. 2049, ci-après le «JStG»).

49. Les héritiers d'une propriété située sur le territoire national et ceux d'une propriété située dans un autre État membre se trouvent dans une situation comparable. Dans ses observations, le gouvernement allemand n'a pas semblé contester ce point de vue. Si le dernier lieu de résidence du testateur se trouvait en Allemagne, l'héritier est redevable des droits de succession allemands en ce qui concerne toute la propriété héritée (interne et étrangère). Il ressort clairement de la décision de renvoi que les héritiers d'une propriété située dans un autre État membre sont plus lourdement imposés, à cause des différentes méthodes d'évaluation, que les héritiers d'une propriété située en Allemagne.

50. En ce qui concerne la condition relative à la poursuite d'un objectif d'intérêt général, le gouvernement allemand et, jusqu'à un certain point, le Finanzamt font essentiellement valoir que la législation nationale vise, tout d'abord, à compenser les désavantages subis directement par une exploitation qui est assujettie à des droits de succession, c'est-à-dire à prendre en compte la capacité financière réduite d'un héritier lorsqu'il n'a pas hérité de liquidités, mais d'une propriété qui est liée à une société agricole et qu'il ne devrait pas être obligé de vendre ou d'abandonner afin de payer les droits de succession²⁰ et, deuxièmement, à éviter le démem-

brement d'exploitations agricoles et forestières qui garantissent la productivité et les emplois et qui doivent respecter les obligations qui leur sont imposées par l'ordre juridique national. Il semble que cet avantage soit réservé aux sociétés situées sur le territoire national et que celles qui se trouvent dans d'autres États membres n'en bénéficient pas.

51. En outre, le gouvernement allemand et le Finanzamt se réfèrent à de mêmes affirmations, lesquelles sont présentées dans la décision de renvoi, par la juridiction nationale, comme une considération formulée par le Finanzgericht: d'une part, «la fonction sociale susmentionnée d'une exploitation agricole et forestière n'a pas la même portée dans un autre État membre de l'UE» et, d'autre part, «les autorités nationales ne sont pas tenues de veiller dans la même mesure à d'éventuels intérêts collectifs comparables d'un autre État membre».

52. Quant à l'affirmation selon laquelle les autorités allemandes n'étaient pas tenues de veiller à des intérêts collectifs comparables d'autres États membres, nous partageons le point de vue de la Commission selon lequel ladite affirmation est fondée sur le postulat aux termes duquel les États membres peuvent, dans le cadre de dispositions concernant la libre circulation des capitaux, expressément promouvoir leur propre économie. Selon nous, la promotion de terrains agricoles et forestiers situés sur le territoire

20 — Même si la préservation de la cohérence du système fiscal ne semble pas être avancée per se, le gouvernement allemand considère qu'elle est comparable à l'objectif général de la recherche d'une compensation des «désavantages que subit directement l'exploitation soumise aux droits de succession».

national ne justifie pas une restriction aux mouvements de capitaux. À cet égard, dans l'arrêt Verkooijen²¹, la Cour a considéré que, conformément à une jurisprudence constante, un objectif de nature purement économique ne peut constituer une raison impérieuse d'intérêt général de nature à justifier une restriction à une liberté fondamentale garantie par le traité. Bien que la préservation d'emplois et de la productivité et la prévention du démembrement de telles exploitations puissent certes servir l'intérêt général, ces éléments ne justifient pas une restriction à la libre circulation des capitaux.

53. En tout cas, lorsque le gouvernement allemand compare l'objectif de compensation des désavantages subis directement par une exploitation assujettie aux droits de succession à la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal, les renseignements fournis à la Cour ne font pas clairement apparaître de quelle manière il pourrait être porté atteinte à cette cohérence dans une situation où les biens agricoles et forestiers internes et étrangers font l'objet de critères uniformes. Cela ne menacerait pas la cohésion du système fiscal allemand et constituerait une mesure moins restrictive de la libre circulation des capitaux que celle qui est prévue par les dispositions en débat²².

54. L'argument selon lequel l'administration nationale allemande ne dispose pas des données concernant les propriétés situées dans d'autres États membres ne parvient pas non plus à nous convaincre. La Cour a considéré que de potentiels inconvénients administratifs pour déterminer l'impôt n'étaient pas suffisants pour justifier une restriction à la libre circulation des capitaux²³. En tout cas, les contribuables sont généralement obligés de présenter des renseignements et des documents pertinents afin de prouver, *inter alia*, la valeur alléguée, ce qui semblerait suffisant *prima facie* pour remédier à cette difficulté. En outre, la directive 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs²⁴, constitue également un moyen approprié de surmonter de telles difficultés. La Cour a considéré que les autorités compétentes d'un État membre pouvaient toujours, en application de cette directive, demander aux autorités compétentes d'un autre État membre de leur fournir toutes les informations susceptibles de leur permettre d'établir, par rapport à la législation qu'elles ont à appliquer, le montant correct de l'impôt dû²⁵.

21 — Précité note 17, point 48. À cet égard, voir également arrêts du 25 juillet 1991, *Collectieve Antennevoorziening Gouda* (C-288/89, Rec. p. I-4007, point 10), et du 28 avril 1998, *Kohll* (C-158/96, Rec. p. I-1931, point 41).

22 — Voir, à cet égard, arrêt *Manninen*, précité note 16, point 46.

23 — Voir, à cet égard, arrêt du 4 mars 2004, *Commission/France* (C-334/02, Rec. p. I-2229, point 29), ainsi que conclusions de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer en cette espèce, points 29 et 30, et arrêts *Manninen*, précité note 16, point 54, et du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rec. p. I-11753, point 70).

24 — Directive du Conseil du 19 décembre 1977 (JO L 336, p. 15), modifiée à plusieurs reprises.

25 — Voir, *inter alia*, arrêts du 15 mai 1997, *Futura Participations et Singer* (C-250/95, Rec. p. I-2471, point 41); *Commission/France*, précité note 23, point 31; *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité note 16, point 50; du 22 mars 2007, *Talotta* (C-383/05, Rec. p. I-2555, point 29), et du 5 juillet 2007, *Commission/Belgique* (C-522/04, Rec. p. I-501, point 52).

55. Nous ajoutons, en outre, que le gouvernement allemand n'a pas démontré que les dispositions en débat étaient nécessaires et appropriées pour atteindre des raisons impérieuses d'intérêt général.

56. Il résulte des considérations qui précèdent que les arguments avancés par le gouvernement allemand au soutien d'une justification de la restriction en débat ne sont pas convaincants.

IV — Conclusion

57. Nous considérons donc que la Cour devrait apporter la réponse suivante à la question présentée par le Bundesfinanzhof:

«En des circonstances semblables à celles de la présente affaire, l'article 56, paragraphe 1, CE s'oppose, en matière de droits de succession, à une législation nationale aux termes de laquelle:

- a) un patrimoine agricole et forestier (étranger) situé dans un autre État membre est évalué à sa valeur vénale (valeur marchande), alors qu'un patrimoine agricole et forestier interne se voit appliquer une procédure particulière d'évaluation dont les résultats ne correspondent en moyenne qu'à 10 % de la valeur vénale, et
- b) l'acquisition d'un patrimoine agricole et forestier allemand est exonérée à concurrence d'un abattement particulier et la valeur résiduelle n'est évaluée qu'à 60 %.»