

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

22 aprilie 2010*

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),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, doamna P. Lindh, domni A. Rosas, U. Löhmus și A. Ó Caoimh (raportor), judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 februarie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Finanzamt Velbert, de domnul F-D. Rilinger și de doamna G. Köhler, în calitate de agenți;

- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 39 CE, 43 CE, 56 CE și 58 CE, referitoare la libera circulație a lucrătorilor, la libertatea de stabilire și, respectiv, la libera circulație a capitalurilor.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Mattner, pe de o parte, și Finanzamt Velbert (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la calcularea impozitului datorat în urma donației unui teren construit, situat în Germania.

Cadru 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 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 adăugarea la ultimul bun transmis a valorii pe care o aveau bunurile transmise anterior. Din impozitul pe donație asupra

cuantumului total se deduce impozitul care ar fi fost datorat, ținând seama de situația personală a beneficiarului și pe baza dispozițiilor aplicabile la data ultimei transmiteri de bunuri, pentru bunurile transmise anterior. În locul impozitului menționat în a doua teză, din impozitul pe donație se deduce, în măsura în care este mai ridicat, impozitul efectiv datorat asupra bunurilor transmise anterior și totalizate. [...]

Articolul 15: Clase de impunere

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

Clasa I de impunere:

1. [...]

2. copiii și copiii soțului (...)

[...]

Articolul 16: Reduceri

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

1. [...]

2. către copii în sensul clasei I punctul 2, până la concurența sumei de 205 000 de euro.

(2) Cuantumul reducerii prevăzut la alineatul (1) este înlocuit cu un cuantum de 1 100 de euro în cazurile menționate la articolul 2 alineatul (1) punctul 3.

[...]

Articolul 19: Cote de impozitare

1. Impozitul este perceput la următoarele cote:

Valoarea bunului transmis impozabil	Procentaj în clasa fiscală I [...] [...]
Până la 52 000 de euro inclusiv	7 [...] [...]
Până la 256 000 de euro inclusiv	11 [...] [...]

[...]”

- 6 Articolul 121 din BewG, în versiunea publicată la 1 februarie 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), astfel cum a fost modificat ultima dată 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 urmărea 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 quantumul reducerii fiscale în cauză depinde de locul de reședință al donatorului sau al donatarului. Astfel, în cauză 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 patrimonial transmis, obligația fiscală a celor din a

doua categorii 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 susțin 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, rezultă 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, rezultă 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 căruia se găsesc bunurile respective și în care este impozitată donația bunurilor menționate (a se vedea, prin analogie, Hotărârile citate anterior van Hilten-van der Heijden, punctul 44, Jäger, punctul 31, Eckelkamp și alții, punctul 44, Arens-Sikken, punctul 37, precum și Block, punctul 24).
- 27 În cazul de față, prevederile naționale precum cele în discuție în acțiunea principală, în măsura în care prevăd ca o donație ce cuprinde un bun imobil situat pe teritoriul Republicii Federale Germania să beneficieze, în cazul în care donatorul și donatarul au reședința în alt stat membru, de o reducere a bazei impozabile mai puțin ridicată decât reducerea care ar fi aplicată dacă unul dintre aceștia ar avea reședința pe teritoriul german, determinând astfel ca prima categorie de donații să fie supusă unui impozit pe donații mai ridicat decât cel aplicat în cadrul celei de a doua categorii de donații, au ca efect restrângerea circulației capitalurilor prin diminuarea valorii

donăției ce cuprinde un astfel de bun (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Eckelkamp și alții, citată anterior, punctul 45).

- 28 Astfel, întrucât dispozițiile menționate fac 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 (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Eckelkamp și alții, citată anterior, punctul 46).
- 29 În continuare, se impune să se examineze dacă restricția privind libera circulație a capitalurilor astfel constatată este susceptibilă să fie justificată în raport cu dispozițiile tratatului.
- 30 Finanzamt și guvernul german arată, în esență, că o donație efectuată între un donator și un donatar nerezidenți și cea care implică un rezident, donator sau donatar, reprezintă situații care sunt diferite în mod obiectiv. Astfel, în timp ce, în prima situație, donatarul ar fi supus în Germania unei obligații fiscale limitate care privește numai bunurile situate în acest stat membru, în cea de a doua situație, acesta ar fi supus în statul respectiv unei obligații fiscale nelimitate care privește ansamblul devoluțiunii patrimoniale, indiferent de locul în care sunt situate bunurile. În conformitate cu Hotărârea 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 și 58 CE atât timp cât statul membru pe teritoriul căruia se naște o obligație fiscală nelimitată are competența, în principiu, de a aprecia totalitatea caracteristicilor personale ale persoanei impozabile.
- 31 În această privință, este necesar să se amintească faptul că, potrivit 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”.

- 32 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 Hotărârile citate anterior Jäger, punctul 40, Eckelkamp și alții, punctul 57, precum și Arens-Sikken, punctul 51).
- 33 Astfel, derogarea prevăzută la articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE este ea însăși limitată de 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 plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 56”.
- 34 Așadar, trebuie să se facă distincția între tratamentele inegale permise în temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE și discriminările arbitrare interzise în temeiul alineatului (3) al aceluiași articol. Or, din jurisprudență reiese că, pentru ca o reglementare fiscală națională, precum cea în discuție în acțiunea principală, care, în vederea calculării impozitului pe donații, realizează o distincție în ceea ce privește cuantumul reducerii aplicabile bazei impozabile a unui bun imobil situat în statul membru respectiv după cum donatorul sau donatarul are reședința în acest stat membru sau după cum amândoi au reședința într-un 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 dintre aceste două categorii de donații 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, Hotărârea Eckelkamp și alții, citată anterior, punctele 58 și 59, precum și Hotărârea Arens-Sikken, citată anterior, punctele 52 și 53).

35 În această privință, trebuie să se constate că, spre deosebire de ceea ce susțin Finanzamt și guvernul german, această diferență de tratament nu poate să fie justificată pentru motivul că se raportează la situații care sunt diferite în mod obiectiv.

36 Astfel, rezultă din dosarul trimis Curții că impozitul pe donații aferent unui imobil situat în Germania este calculat în temeiul ErbStG în funcție atât de valoarea acestui bun imobil, cât și de legătura de familie care există eventual între donator și donatar. Or, niciunul dintre aceste două criterii nu depinde de locul de reședință al donatorului sau al donatarului. Prin urmare, în ceea ce privește cuantumul impozitului pe donații datorat pentru un bun imobil situat în Germania și care face obiectul unei donații, nu poate să existe nicio diferență obiectivă care să justifice inegalitatea de tratament fiscal dintre situația unor persoane care nu au reședința în acest stat membru și cea în care cel puțin una dintre acestea din urmă are reședința în statul respectiv. Prin urmare, situația doamnei Mattner este comparabilă cu cea a oricărui donatar care dobândește prin donație un bun imobil situat în Germania de la o persoană care are reședința pe teritoriul german, cu care are o legătură de familie, precum și cu situația unui donatar care are reședința pe acest teritoriu și care dobândește acest bun de la o astfel de persoană care nu are reședința pe teritoriul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Jäger, punctele 44, Eckelkamp și alții, punctul 61, precum și Arens-Sikken, punctul 55).

37 Reglementarea germană îi consideră în principiu atât pe beneficiarul unei donații între nerezidenți, cât și pe cel al unei donații care implică cel puțin un rezident persoane impozabile în vederea perceperii impozitului pe donații aferent bunurilor imobile situate în Germania. Reglementarea menționată realizează o diferență de tratament între donațiile efectuate între nerezidenți și cele care implică un rezident numai în ceea ce privește reducerea aplicată asupra bazei impozabile, în vederea calculării impozitului pe donații aferent unor bunuri imobile situate în Germania. În

schimb, stabilirea clasei și a cotei de impozitare, prevăzută la articolele 15 și 19 din ErbStG, se efectuează potrivit aceluiași reguli pentru cele două categorii de donații (a se vedea, prin analogie, Hotărârile Eckelkamp și alții, punctul 62, precum și Arens-Sikken, punctul 56).

- 38 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. Tratând în mod identic, cu excepția cuantumului reducerii de care poate beneficia donatarul, donațiile efectuate în favoarea acestor două categorii de persoane, legiuitorul național a admis astfel că între aceștia din urmă nu există, în ceea ce privește modalitățile și condițiile percepției impozitului pe donații, nicio diferență de situație obiectivă care poate justifica o diferență de tratament (a se vedea, prin analogie, Hotărârile citate anterior Eckelkamp și alții, punctul 63, precum și Arens-Sikken, punctul 57).
- 39 În sfârșit, se impune să se examineze dacă restricția privind libera circulație a capitalurilor care rezultă dintr-o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală poate să fie justificată obiectiv de o cerință imperativă de interes general.
- 40 În primul rând, Finanzamt susține că, în cazul în care ErbStG ar prevedea, într-o cauză precum acțiunea principală, aplicarea unei reduceri identice pentru donațiile între nerezidenți și pentru cele care implică un rezident, doamna Mattner ar putea, profitând de aceleași avantaje fiscale în statul membru de reședință în care este supusă unei obligații fiscale nelimitate, să beneficieze de un cumul de reduceri.

- 41 În această privință, trebuie să se amintească faptul că, în cadrul jurisprudenței privind libera circulație a capitalurilor și impozitul pe succesiune, Curtea a subliniat deja că un resortisant al unui stat membru nu poate fi lipsit de posibilitatea de a se prevala de dispozițiile din tratat pentru motivul că profită de avantajele fiscale oferite în mod legal de normele în vigoare într-un alt stat membru decât cel în care are reședința (Hotărârea din 11 decembrie 2003, Barbier, C-364/01, Rec., p. I-15013, punctul 71, precum și Hotărârea Eckelkamp și alții, citată anterior, punctul 66).
- 42 În orice caz, 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, independentă 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 quantum inferior la calcularea impozitului pe donații datorat în primul stat membru (a se vedea, prin analogie, Hotărârile citate anterior Eckelkamp și alții, punctul 68, precum și Arens-Sikken, punctul 65).
- 43 Astfel, un stat membru nu poate invoca existența unui avantaj acordat în mod unilateral de un alt stat membru, în cazul de față statul membru în care au reședința donatorul și donatarul, pentru a se sustrage de la obligațiile care îi incumbă în temeiul tratatului, în special în temeiul dispozițiilor acestuia privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea Hotărârile citate anterior Eckelkamp și alții, punctul 69, și Arens-Sikken, punctul 66).
- 44 Această situație este valabilă cu atât mai mult în cazul în care, astfel cum a arătat guvernul german în ședință, 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.

- 45 În fond, rezultă din dosarul trimis Curții că, la calcularea impozitului pe donații, reglementarea națională în discuție în acțiunea principală exclude pur și simplu reducerea la cotă integrală în cazul în care donatorul și donatarul nu au reședința în statul membru pe teritoriul căruia este situat bunul care face obiectul donației, fără să se ia în considerare eventuala acordare a unei reduceri similare într-un alt stat membru, precum cel în care au reședința 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 eșalonate în timp. Acesta ar fi, în special, obiectul dispozițiilor articolului 14 din ErbStG, care prevăd, 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 reședință sau în alte state, de active pe care le-a transmis în același timp doamnei Mattner sau pe care le-ar putea transmite ulterior acesteia din urmă fără 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 reședința 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 reședința 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 cotă 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 considerată un mijloc adecvat pentru a atinge obiectivul pe care îl urmărește această reglementare.

- 52 În al treilea rând, cu ocazia ședinței, 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 cotă 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 cotă 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 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.

Semnături