



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 12 iunie 2013¹

Cauza C-181/12

**Yvon Welte
împotriva
Finanzamt Velbert**

[cerere de decizie preliminară formulată de Finanzgericht Düsseldorf (Germania)]

„Libera circulație a capitalurilor — Articolele 56 CE, 57 CE și 58 CE — Impozit pe succesiuni — De cuius și moștenitor cu reședința în Elveția — Investiții directe — Investiții imobiliare — Clauza de standstill — Justificări”

I – Introducere

1. Articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unui sistem al impozitului pe succesiune propriu unui stat membru care prevede o reducere de numai 2 000 de euro pentru nerezidenții cărora le este transmis, în cadrul succesiunii unui nerezident, un teren situat în acest stat membru, în timp ce o reducere de 500 000 de euro s-ar aplica în cazul în care defunctul sau beneficiarul ar avea reședința în statul membru în cauză la momentul decesului?

2. Aceasta este întrebarea adresată de Finanzgericht Düsseldorf în cadrul unui litigiu între domnul Welte, resortisant și rezident elvețian, pe de o parte, și Finanzamt Velbert (administrația fiscală din Velbert, denumită în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, în privința succesiunii doamnei Welte-Schenkel, decedată în 2009 în Elveția, care era născută în Germania, dar devenise resortisant și rezident elvețian în urma căsătoriei sale cu domnul Welte.

3. Mai precis, domnului Welte, în calitate de unic moștenitor al soției sale, i s-a transmis, în cadrul succesiunii acesteia, un teren situat în Düsseldorf², a cărui valoare a fost stabilită la data decesului defunctei la 329 200 de euro. Defuncta mai deținea conturi în două bănci din Germania, cu active totale de 33 689,72 euro. În plus, defuncta mai era titulara unor conturi deschise în bănci elvețiene, unde deținea active echivalente sumei totale de 169 508,04 euro.

4. Domnul Welte nu a plătit impozit pe succesiune în Elveția.

5. Prin decizia din 31 octombrie 2011, Finanzamt a stabilit la 41 450 de euro impozitul pe succesiune datorat de domnul Welte. Această sumă a fost obținută prin aplicarea, la baza impozabilă calculată numai pe baza valorii terenului situat în Düsseldorf, din care a fost dedusă o sumă forfetară cu titlu de cheltuieli de succesiune (10 300 de euro), a unei reduceri de 2 000 de euro.

¹ — Limba originală: franceza.

² — De observat că, în ședința în fața Curții, părțile din litigiul principal au arătat că pe teren era construită casa familiei părinților doamnei Welte-Schenkel, pe care aceasta însăși îi moștenise cu câteva luni înainte de propriul deces.

6. Astfel, pe de o parte, potrivit Legii privind impozitul pe succesiuni și donații (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, denumită în continuare „ErbStG”)³, impozitul pe succesiuni în situațiile în care nici *de cuius*, nici moștenitorul nu au reședința în Germania trebuie plătit pentru bunurile transmise care fac parte din „patrimoniul intern” al defunctului în sensul articolului 121 din Legea de evaluare (Bewertungsgesetz)⁴, în temeiul căruia figurează imobilele situate în Germania, cu excluderea creanțelor bancare⁵. Pe de altă parte, în temeiul articolului 16 din ErbStG, transmițerile în favoarea soțului supraviețuitor beneficiază de o reducere aplicată bazei impozabile în quantum de 500 000 de euro, cu excepția situației în care, precum în cazul litigiului principal, defunctul și dobânditorul sunt ambii nerezidenți, caz în care această reducere este stabilită la un quantum de 2 000 de euro, potrivit alineatului (2) al acestui articol. O astfel de diferență s-ar explica prin faptul că, în ceea ce privește cazurile în care fie defunctul, fie moștenitorul are reședința în Germania, obligația fiscală se aplică tuturor bunurilor transmise, în temeiul articolului 2 alineatul (1) din ErbStG.

7. Prin decizia din 23 ianuarie 2012, Finanzamt a respins contestația introdusă de domnul Welte pentru a beneficia de o reducere în quantum de 500 000 de euro.

8. Domnul Welte a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Finanzgericht Düsseldorf, arătând că inegalitatea de tratament dintre persoanele supuse la plata impozitului pe succesiune rezidente și cele nerezidente încalcă libera circulație a capitalurilor garantată de Tratatul CE.

9. Potrivit instanței de trimitere, este incert dacă articolul 16 alineatul (2) din ErbStG este conform cu articolul 56 alineatul (1) CE și cu articolul 58 CE. Astfel, potrivit articolului 16 alineatul (2) din ErbStG, în calitate de persoană parțial impozabilă, domnul Welte nu ar beneficia decât de o reducere de 2 000 de euro aplicabilă asupra succesiunii. Or, în cazul în care defuncta sau domnul Welte ar fi locuit în Germania în momentul decesului, acesta din urmă ar fi beneficiat de o reducere de 500 000 de euro și, în consecință, nu ar fi trebuit să plătească niciun impozit pe succesiuni.

10. Instanța de trimitere arată că, în Hotărârea Mattner⁶, Curtea a declarat că articolele 56 CE și 58 CE contravin dispoziției articolului 16 alineatul (2) din ErbStG 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, în alt stat membru, reducerii care ar fi fost aplicată dacă cel puțin unul dintre ei ar fi locuit, la aceeași dată, în primul stat membru.

11. Această instanță observă totuși că prezentul litigiu se diferențiază prin două aspecte de cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Mattner, citată anterior. Pe de o parte, la data decesului, defuncta și domnul Welte locuiau nu într-un stat membru, ci într-un stat terț. Pe de altă parte, succesiunea primită de domnul Welte cuprindea nu numai terenul defunctei, ci și activele din băncile germane și elvețiene. Prin urmare, s-ar putea justifica neacordarea domnului Welte a întregii reduceri de 500 000 de euro, din moment ce numai o parte a masei succesoriale care se afla în Germania a fost impozitată.

3 — 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).

4 — În versiunea care rezultă din Legea fiscală anuală (Jahressteuergesetz) din 20 decembrie 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2049), astfel cum a fost modificată prin articolul 2 din Legea privind reforma regimului impozitului pe succesiuni și a normelor de evaluare din 24 decembrie 2008.

5 — Impozitul pe succesiune aplicat creanțelor bancare pare să fie de asemenea de competența statului de reședință al lui *de cuius* în temeiul articolului 8 din Acordul dintre Republica Federală Germania și Confederația Elvețiană din 30 noiembrie 1978 privind evitarea dublei impuneri în domeniul impozitului pe succesiuni (BGBl. 1980 II, p. 594).

6 — Hotărârea din 22 aprilie 2010 (C-510/08, Rep., p. I-3553, punctul 56).

12. Instanța de trimitere exprimă însă îndoieli cu privire la faptul că aceste argumente pot justifica inegalitatea de tratament în discuție în litigiul principal între rezidenți și nerezidenți, făcând trimitere la Hotărârea A⁷ și la Hotărârea Mattner, citată anterior. În special, aceasta apreciază că a acorda domnului Welte numai o reducere de 2 000 de euro ar depăși ceea ce este necesar pentru a stabili egalitatea de tratament cu rezidenții. Astfel, în speță, valoarea de 329 200 de euro a terenului din Düsseldorf, singurul care a fost supus impozitului, ar corespunde cu aproximativ 62 % din valoarea totală a succesiunii de 532 397 de euro. Lipsa impozitării a circa 38 % din valoarea succesiunii nu ar putea justifica, așadar, decât cu dificultate o reducere de 2 000 de euro, în loc de 500 000 de euro.

13. În aceste condiții, instanța de trimitere a suspendat judecarea cauzei și a adresat întrebarea preliminară reprodușă la primul punct din prezentele concluzii. În fața Curții, reclamantul din litigiul principal, guvernul german și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. Aceste părți, precum și guvernul belgian au prezentat de asemenea observații orale, în cadrul ședinței care a avut loc la 13 martie 2013.

II – Analiză

A – *Cu privire la obiectul întrebării preliminare*

14. În observațiile sale, domnul Welte a sugerat că răspunsul la întrebarea preliminară ar trebui să includă luarea în considerare a Acordului încheiat între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999 și care a intrat în vigoare la 1 iunie 2002⁸ (denumit în continuare „Acordul privind libera circulație a persoanelor”).

15. Este adevărat că, deși instanța de trimitere nu adresează nicio întrebare referitoare la interpretarea acordului menționat, pentru a furniza un răspuns util instanței care a transmis o trimitere preliminară, având în vedere cadrul factual și juridic din cauza principală, precum și observațiile care i-au fost prezentate de părțile interesate, Curtea poate lua în considerare norme de drept al Uniunii la care instanța respectivă nu a făcut referire în cuprinsul întrebării sale preliminare⁹.

16. Cu toate acestea, în opinia noastră, instanța de trimitere în mod întemeiat nu solicită Curții să se pronunțe asupra interpretării Acordului privind libera circulație a persoanelor, care leagă Uniunea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, dat fiind că situația domnului Welte nu se încadrează în domeniul de aplicare al acestuia.

17. În această privință, trebuie amintit că Acordul privind libera circulație a persoanelor urmărește, conform articolului 1 literele (a)-(d) din acesta, să acorde, în beneficiul resortisanților părților contractante, dreptul de intrare, de ședere, de acces la o activitate salariată, de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă și dreptul de a rămâne pe teritoriul respectivelor părți contractante, să faciliteze prestarea de servicii pe teritoriul acestor părți, să acorde dreptul de intrare și de ședere persoanelor care nu desfășoară o activitate economică în țara gazdă, precum și să acorde condiții de viață, de angajare și de muncă identice cu cele acordate resortisanților proprii.

7 — Hotărârea din 18 decembrie 2007 (C-101/05, Rep., p. I-11531, punctele 27 și 31).

8 — JO 2002, L 114, p. 6, Ediție specială, 11/vol. 74, p. 97.

9 — A se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Rec., p. I-1957, punctele 25 și 26, precum și jurisprudența citată), și Hotărârea din 15 iulie 2010, Hengartner și Gasser (C-70/09, Rep., p. I-7233, punctele 27 și 28).

18. Or, este cert că domnul Welte, care locuiește în Elveția, nu intenționează nici să lucreze, nici să se stabilească pe teritoriul unui stat membru al Uniunii, indiferent în ce calitate, nici să beneficieze de o prestare de servicii, în sensul articolului 1 literele (a)-(c) din Acordul privind libera circulație a persoanelor, ci urmărește ca avantajele fiscale acordate în Germania succesiunilor atunci când defunctul sau moștenitorul locuiește, la data decesului, în acest stat membru să fie extinse la succesiunea care i-a fost transmisă de soție.

19. În ceea ce privește accesul la condiții de viață identice cu cele acordate resortisanților proprii, prevăzut la articolul 1 litera (d) din acordul menționat – și deși domnul Welte nu precizase în observațiile sale dispozițiile acestui acord pe care le consideră pertinente pentru a răspunde la întrebarea preliminară –, în opinia noastră, doar articolul 25 din anexa I la acordul menționat, intitulat „Dobândirea de bunuri imobile”, poate avea o legătură cu obiectul cauzei principale.

20. Or, acest articol menționează ca titular al dreptului de a dobândi imobile pe poziție de egalitate cu resortisanții statului gazdă un resortisant, persoană fizică, al unei părți contractante „care are drept de ședere” pe teritoriul statului gazdă sau care este „un lucrător frontalier”¹⁰, cu alte cuvinte, care își exercită activitatea economică pe teritoriul statului în cauză, fără a locui însă pe acest teritoriu. Niciun element al prezentei cauze nu pare să ne determine să considerăm că domnul Welte ar îndeplini una dintre aceste condiții. În plus, în ceea ce privește categoria resortisanților care beneficiază de un drept de ședere în statul gazdă, dar fără a-și stabili pe teritoriul acestuia reședința principală, precum cea a lucrătorilor frontaliери, articolul 25 din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor prevede că acesta din urmă „nu afectează normele care se aplică în statul gazdă investițiilor de capital”, principiu care *a fortiori* trebuie să se aplice, sub rezerva respectării dispozițiilor Tratatului CE, situațiilor care nu intră în domeniul de aplicare al acordului menționat.

21. Sugerăm, aşadar, Curții să nu ia în considerare, în răspunsul său la întrebarea preliminară a instanței de trimitere, Acordul privind libera circulație a persoanelor.

22. În schimb, ne pare util, dată fiind reședința din Elveția – aşadar, dintr-o țară terță – a domnului Welte, precum și jurisprudența Curții privind libera circulație a capitalurilor, să se introducă în acest răspuns considerații referitoare la interpretarea articolului 57 alineatul (1) CE, care nu este menționat în mod explicit de instanța de trimitere, dar care a făcut totuși obiectul observațiilor părților în cauză.

23. După cum se știe, articolul 57 alineatul (1) CE autorizează, în condițiile care sunt enumerate în acesta și în pofida interzicerii restricțiilor privind libera circulație a capitalurilor între statele membre și țările terțe, prevăzută la articolul 56 alineatul (1) CE, menținerea celor existente la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului național și în cazul în care circulația capitalurilor în discuție implică „investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital”.

10 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 11 februarie 2010, Fokus Invest (C-541/08, Rep., p. I-1025, punctele 35 și 36).

24. Este adevărat că moștenirile transfrontaliere, ca circulație a capitalului „cu caracter personal”, conform nomenclatorului anexat la Directiva 88/361/CEE¹¹ – care, potrivit jurisprudenței, își păstrează valoarea indicativă întrucât din tratat lipsește orice definiție a noțiunii „circulație a capitalurilor”¹² –, nu sunt incluse printre categoriile care figurează în enumerarea prevăzută la articolul 57 alineatul (1) CE și că statele membre nu sunt autorizate să extindă domeniul de aplicare material al acestei dispoziții dincolo de operațiunile care sunt menționate în articolul în cauză¹³.

25. Cu toate acestea, ca și Comisia în observațiile sale, trebuie să se ridice problema privind implicațiile pe care le-ar putea presupune pentru soluționarea prezentei cauze raționamentul urmat de Curte în Hotărârea Scheunemann¹⁴, în care a statuat, în esență, că o calificare juridică a tratamentului fiscal al unei succesiuni ca intrând sub incidența articolului 63 alineatul (1) TFUE [fostul articol 56 alineatul (1) CE] nu este automată, dat fiind că respectiva calificare depinde de bunurile care fac obiectul succesiunii. Or, în cazul în care, ca în Hotărârea Scheunemann, citată anterior, obiectul succesiunii devine un criteriu decisiv pentru stabilirea libertății de circulație aplicabile, se poate considera că, *a fortiori*, acest criteriu devine pertinent și în ceea ce privește aplicarea, în cadrul aceleiași libertăți de circulație, a unor excepții de la această libertate.

26. Cu alte cuvinte, în cazul în care succesiunile transfrontaliere constituie circulație a capitalurilor, în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, și nu intră, în principiu, în domeniul de aplicare material al articolului 57 alineatul (1) CE, luarea în considerare a obiectului succesiunii, în speță, un bun imobil, ar putea conduce la încurajarea aplicării acestei din urmă dispoziții.

27. În aceste condiții, ne pare util să examinăm în prezenta cauză aplicabilitatea articolului 57 alineatul (1) CE, după verificarea în prealabil a aspectului dacă măsura națională în discuție constituie o restricție privind libera circulație în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

B – Cu privire la existența unei restricții privind circulația capitalurilor în sensul articolului 56 alineatul (1) CE

28. Măsurile interzise prin articolul 56 alineatul (1) CE, fiind restricții privind circulația capitalurilor, le includ, printre altele, pe cele care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru, precum și pe cele al căror efect este de a reduce valoarea succesiunii aparținând unui rezident al altui stat – inclusiv, așadar, al unui stat terț – decât statul membru în care se află bunurile respective și în care este impozitată moștenirea bunurilor menționate¹⁵.

11 — A se vedea punctul XI din anexa I la 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), care are în vedere, printre altele, operațiunile prin care este transmis, în tot sau în parte, patrimoniul unei persoane, fie în timpul vieții, fie după decesul acesteia. În acest temei, Curtea a confirmat calificarea drept circulație a capitalurilor, în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, a succesiunilor ale căror elemente constitutive nu se limitează la interiorul unui singur stat membru: a se vedea printre altele Hotărârea van Hilten-van der Heijden, citată anterior (punctul 42), Hotărârile din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții (C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 39), și Arens-Sikken (C-43/07, Rep., p. I-6887, punctul 30), Hotărârea din 12 februarie 2009, Block (C-67/08, Rep., p. I-883, punctul 20), și Hotărârea din 15 octombrie 2009, Busley și Cibrian Fernandez (C-35/08, Rep., p. I-9807, punctul 18).

12 — A se vedea în special Hotărârile citate anterior Eckelkamp și alții (punctul 38), Arens-Sikken (punctul 29) și Block (punctul 19).

13 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 1995, Sanz de Lera și alții (C-163/94, C-165/94 și C-250/94, Rec., p. I-4821, punctele 35-37).

14 — Hotărârea din 19 iulie 2012, Scheunemann (C-31/11, punctele 21-23). În această cauză, obiectul succesiunii transmise unui resortisant german privea o participație de 100 % în capitalul unei societăți stabilite în Canada, pentru care legislația germană excludea anumite avantaje fiscale. Curtea a considerat (a se vedea punctele 31-34 din hotărârea menționată) că această situație implica deținerea unei participații care permitea asigurarea unei influențe certe asupra deciziilor și determinarea activităților societății și, în consecință, trebuia analizată prin raportare la libertatea de stabilire, care nu este aplicabilă raporturilor dintre statele membre și țările terțe. De observat că Curtea aplicase deja libertatea de stabilire în cazul unei reglementări fiscale în domeniul impozitului pe succesiuni aplicabil unei societăți familiale al cărei capital social era deținut în proporție de cel puțin 50%: a se vedea Hotărârea din 25 octombrie 2007, Geurts și Vogten (C-464/05, Rep., p. I-9325, punctele 13 și 14).

15 — A se vedea în acest sens printre altele Hotărârile citate anterior van Hilten-van der Heijden (punctul 44) și Block (punctul 24), precum și Hotărârea din 10 februarie 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, Rep., p. I-497, punctul 22). Cauza în care s-a pronunțat Hotărârea van Hilten-van der Heijden privea succesiunea unui resortisant olandez cu domiciliul fiscal în Elveția la data decesului său.

29. În speță, o reglementare fiscală națională, precum cea în discuție în cauza principală, care prevede o reducere forfetară de 2 000 de euro aplicată bazei impozabile a bunurilor transmise atunci când, la data decesului unei persoane, defunctul și moștenitorul locuiesc în alt stat decât statul membru în care se află bunurile impozitate, în timp ce această reducere ar fi fost de 500 000 de euro în cazul în care fie *de cuius*, fie moștenitorul avea domiciliul în respectivul stat membru, are drept efect, precum în cauza principală, să supună succesiunea nerezidenților unei sarcini fiscale totale mai ridicate¹⁶.

30. În consecință, un astfel de dezavantaj fiscal este susceptibil să descurajeze nerezidenții să efectueze investiții în statul membru în care se află bunurile impozitate, în special, ca în cauza principală, să achiziționeze un bun imobil sau să îl păstreze în patrimoniul lor. El constituie, așadar, o restricție privind circulația capitalurilor, în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

31. O astfel de restricție ar putea fi totuși admisă în dreptul Uniunii dacă diferența de tratament pe care se întemeiază privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv¹⁷, astfel cum au susținut de altfel, în speță, guvernele german și belgian. Aceste guverne susțin astfel că numai statul de reședință al defunctului, în care se deschide succesiunea, este în măsură să ia în considerare toată masa succesorală. Cu alte cuvinte, întrucât, contrar situației propriilor rezidenți, Germania exercită doar o competență fiscală limitată cu privire la succesiunile pentru care, la data decesului, nici *de cuius*, nici moștenitorul nu locuiesc pe teritoriul său, acest stat membru nu ar putea să acorde, în mod logic, decât o reducere mai mică în acest din urmă caz.

32. Trebuie subliniat că argumente analoge au fost respinse deja de Curte în Hotărârile citate anterior Eckelkamp și alții, Arens-Sikken și Mattner, care priveau, primele două, compatibilitatea cu libera circulație a capitalurilor a unor norme naționale în domeniul impozitului pe succesiuni aplicabile unui imobil, norme care stabileau o diferență de tratament în funcție de reședința lui *de cuius*, și, în ceea ce privește a treia hotărâre, legislația fiscală germană în discuție în prezenta cauză în cazul unei donații a unui imobil *inter vivos*.

33. Independent de particularitățile fiecăreia dintre aceste cauze, Curtea a adoptat un raționament similar în esență pentru a constata caracterul comparabil în mod obiectiv al situațiilor rezidenților și nerezidenților în cele trei cauze, care se întemeiază pe coerența reglementării naționale și care se poate rezuma după cum urmează: întrucât statul membru aplică, în principiu, bunului care face obiectul succesiunii sau al donației modalități și condiții de impozitare identice, independent de criteriul privind reședința pe teritoriul său a persoanelor vizate¹⁸, acest criteriu nu poate justifica în acest caz introducerea unei diferențe de tratament între rezidenți și nerezidenți doar în etapa stabilirii sau a acordării unui avantaj fiscal, indiferent dacă acesta ia forma deducerii sarcinilor care grevează imobilul (situația cauzelor Eckelkamp și alții și Arens-Sikken) sau a unei reduceri fiscale (Hotărârea Mattner)¹⁹.

34. Este adevărat că, în prezenta cauză, instanța de trimitere a subliniat că masa succesorală a doamnei Welte-Schenkel cuprinde atât un bun imobil, cât și active mobile, împrejurare care ar putea să pară că stabilește o diferență față de cele trei cauze citate anterior, care se raportau, toate, la un contencios referitor la devoluțiunea patrimonială a unui singur bun imobil.

35. Cu toate acestea, nu considerăm că trebuie să rezulte din acest element consecința lipsei unei comparabilități obiective între situația nerezidenților și cea a rezidenților germani în prezenta cauză.

16 — A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Arens-Sikken, citată anterior (punctele 38 și 40), în privința unei reglementări naționale prin care se aplică o metodă de calcul diferită în vederea determinării impozitului pe succesiuni datorat efectiv în momentul transmiterii patrimoniului după cum, la data decesului său, *de cuius* era rezident sau nerezident în statul membru în care se află locul unde era situat imobilul care face obiectul succesiunii.

17 — A se vedea printre altele Hotărârile citate anterior Mattner (punctul 30) și Missionswerk Werner Heukelbach (punctul 29).

18 — Printre altele, legăturile de rudenie și valoarea bunurilor care determină baza impozabilă, baremul și cota de impozitare.

19 — A se vedea Hotărârile citate anterior Eckelkamp și alții (punctele 62 și 63), Arens-Sikken (punctele 56 și 57) și, respectiv, Mattner (punctele 36-38).

36. Astfel, acest tip de apreciere pare să depindă de elementele procedurale sau de delimitarea litigiului principal de către instanța națională. Deși este adevărat că în cauza Arens-Sikken, citată anterior, întrebările preliminare priveau exclusiv tratamentul fiscal al cotelor dintr-un bun imobil care reveniseră lui *de cuius*, nerezident în statul membru în care era situat acest bun imobil (Țările de Jos), nu este mai puțin adevărat că succesiunea ca atare a defunctului cuprindea și alte bunuri, al căror tratament fiscal nu făcea obiectul trimiterii preliminare²⁰. Pe de altă parte, competența fiscală a Regatului Țărilor de Jos era la fel de limitată ca și cea a Republicii Federale Germania la care se referă prezenta cauză. Astfel, în ceea ce privește moștenirea unui *de cuius* nerezident în Țările de Jos la data decesului său, precum soțul doamnei Arens-Sikken, competența fiscală a acestui stat membru era limitată la „bunurile posedate în țară”, respectiv la bunurile imobile situate pe teritoriul său sau la drepturile asupra acestora²¹. Această împrejurare nu a împiedicat însă Curtea să considere că contribuabilii nerezidenți, supuși parțial la plata impozitului în Țările de Jos, se aflau într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu contribuabilii rezidenți, supuși integral la plata impozitului în acest stat membru, în vederea soluționării cauzei Arens-Sikken, citată anterior.

37. În cauza principală, este cert că bunurile mobile incluse în succesiunea doamnei Welte-Schenkel nu au fost luate în considerare la calculul bazei impozabile în Germania, în temeiul reglementării germane, și că, în consecință, litigiul este limitat la tratamentul fiscal al terenului pe care l-a moștenit soțul său.

38. În opinia noastră, această situație nu este diferită în mod fundamental de cea a impozitării unei succesiuni la care ia parte un rezident german, supus integral la plata impozitului în Germania, fie în calitate de soț supraviețuitor al defunctului, fie în calitate de moștenitor, și care privește exclusiv un singur bun imobil situat în Germania. Or, chiar dacă, în această situație, masa succesorală este restrânsă, reducerea în litigiu de 500 000 de euro va fi totuși acordată unui astfel de rezident german.

39. În orice caz, chiar dacă Curtea ar aprecia că trebuie să ia în considerare faptul că succesiunea primită de domnul Welte cuprinde mai multe bunuri de natură diferită, nu este mai puțin adevărat, astfel cum a subliniat instanța de trimitere, că terenul în discuție reprezintă aproape de 62 % din valoarea totală a succesiunii și că celelalte componente ale acesteia nu au făcut obiectul impozitării. Or, chiar presupunând că, contrar raționamentului dezvoltat de Curte în Hotărârile citate anterior Eckelkamp și alții, Arens-Sikken și Mattner, subscriem argumentelor guvernului german potrivit cărora prezenta cauză s-ar putea înscrie, prin analogie, în contextul jurisprudenței Schumacker²² și D²³, conform căreia, în materie de impozit pe venit și pe avere, situația rezidentului și cea a nerezidentului nu sunt în general comparabile²⁴, situația rămâne aceeași în cauza principală, cea mai mare parte, chiar aproape toată succesiunea impozitată se află în statul membru în care este situat terenul care face obiectul succesiunii, drept care, în opinia noastră, acest stat membru ar fi cel mai în măsură să ia în considerare situația personală și familială a contribuabilului în vederea aplicării reducerii fiscale în litigiu²⁵. Astfel, faptul, menționat de instanța de trimitere, că succesiunea nu a fost supusă la plata niciunui impozit potrivit legislației fiscale a statului de reședință al domnului Welte, ar trebui, prin analogie cu jurisprudența dezvoltată în materie de impozit pe venit²⁶, să fie asimilat cu o situație în care nu se obține un „venit” succesoral în acest stat, care să conducă la situația ca statul

20 — A se vedea Hotărârea Arens-Sikken, citată anterior (punctul 17).

21 — *Ibidem* (punctele 7 și 8).

22 — Hotărârea din 14 februarie 1995 (C-279/93, Rec., p. I-225, punctele 31, 32 și 34). A se vedea de asemenea Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind (C-391/97, Rec., p. I-5451, punctele 22 și 23).

23 — Hotărârea din 5 iulie 2005 (C-376/03, Rec., p. I-5821, punctul 38).

24 — Ne putem totuși îndoi de o astfel de analogie, întrucât, contrar impozitului pe venit sau pe avere, impozitul pe succesiune nu depinde de capacitatea contributivă a contribuabilului, ci de legătura de rudenie cu defunctul și de valoarea succesiunii.

25 — A se vedea prin analogie, în domeniul impozitului pe venit, Hotărârile citate anterior Schumacker (punctele 36 și 37) și Gschwind (punctul 27).

26 — A se vedea printre altele Hotărârea din 1 iulie 2004, Wallentin (C-169/03, Rec., p. I-6443, punctele 17 și 18), Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Meindl (C-329/05, Rep., p. I-1107, punctul 26), precum și Hotărârea din 10 mai 2012, Comisia/Estonia (C-39/10, punctul 53).

membru în care este situat imobilul – care reprezintă, așadar, aproape toată valoarea succesiunii supuse la plata impozitului – să trebuiască să țină seama de situația personală și familială a contribuabilului, în lipsa căreia aceasta din urmă nu ar fi luată în considerare în niciunul dintre cele două state²⁷.

40. Rezultă, în opinia noastră, că, indiferent de modul în care Curtea examinează problema comparabilității în mod obiectiv a situațiilor între rezidenți și nerezidenți în prezenta cauză, aceasta ar trebui să ajungă la același rezultat și să considere, în consecință, că măsura în discuție în cauza principală constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor care nu poate fi tolerată decât dacă face obiectul clauzei de standstill prevăzute la articolul 57 alineatul (1) CE sau dacă poate fi justificată de un motiv imperativ de interes general.

C – Cu privire la aplicabilitatea articolului 57 alineatul (1) CE

41. Astfel cum am arătat deja, articolul 57 alineatul (1) CE permite statelor membre să mențină în privința țărilor terțe restricții, existente la 31 decembrie 1993, privind circulația capitalurilor care implică „investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare”.

42. Deși nu există nicio îndoială cu privire la faptul că Confederația Elvețiană trebuie să fie calificată drept țară terță în sensul acestei dispoziții²⁸, mai puțin ușoară este problema dacă reglementarea germană în discuție în cauza principală intră în domeniul de aplicare temporal și material al acestei clauze de standstill.

43. În ceea ce privește domeniul de aplicare temporal al articolului 57 alineatul (1) CE, trebuie subliniat că versiunea ErbStG în discuție în prezenta cauză este ulterioară datei de 31 decembrie 1993.

44. Cu toate acestea, Curtea a hotărât deja că orice măsură națională adoptată ulterior acestei date nu este, numai pentru acest motiv, în mod automat exclusă de la regimul derogatoriu instituit prin dreptul Uniunii. O dispoziție care este, în esența sa, identică cu reglementarea anterioară sau care se limitează la reducerea sau la eliminarea unui obstacol în calea exercitării drepturilor și libertăților Uniunii prevăzut în reglementarea anterioară beneficiază astfel de o asemenea derogare. În schimb, este exclusă de la derogare o reglementare care are la bază o logică diferită de cea a reglementărilor anterioare în vigoare la 31 decembrie 1993 și care instituie proceduri noi. Într-un astfel de caz, această reglementare nu poate fi asimilată unei reglementări existente la data menționată²⁹.

45. În speță, din răspunsul instanței de trimitere la cererea de clarificări adresată de Curte rezultă că, în afara cuantumului reducerilor acordate în temeiul ErbStG, diferența de tratament în discuție în prezenta cauză exista deja în versiunea acestei legi publicată la 19 februarie 1991 și modificată la 21 decembrie 1993.

27 — A se vedea prin analogie, printre altele, Hotărârile citate anterior Wallentin (punctul 17) și Comisia/Estonia (punctul 53).

28 — De observat că articolul 57 alineatul (1) CE nu este aplicabil celorlalte trei state ale Asociației Europene a Liberului Schimb (AELS), respectiv Islanda, Norvegia și Liechtenstein, părți contractante la Acordul privind Spațiul Economic European (SEE), întrucât, în relațiile lor respective și în cele pe care le au cu statele membre ale Uniunii, circulația capitalurilor este reglementată de articolul 40 din acordul menționat, identic, în esență, cu articolul 56 alineatul (1) CE: a se vedea Hotărârea din 23 septembrie 2003, Ospelt și Schlössle Weissenberg (C-452/01, Rec., p. I-9743, punctele 30-32), și Ordonanța din 24 iunie 2011, projektart și alții (C-476/10, Rep., p. I-5615, punctele 36-38), care opune chiar situația Confederației Elvețiene celei a celorlalte trei state ale AELS, părți la Acordul privind SEE.

29 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck (C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 41), și Hotărârile citate anterior A (punctul 49) și Fokus Invest (punctul 42). A se vedea de asemenea Hotărârea din 5 mai 2011, Prunus și Polonium (C-384/09, Rep., p. I-3319, punctul 36).

46. În consecință, versiunea ErbStG ulterioară datei de 31 decembrie 1993 era, cu excepția cuantumului reducerilor, identică, în esență și în ceea ce privește logica sa, cu cea în vigoare anterior acestei date. Faptul că cuantumul reducerilor a fost modificat și că, astfel cum a susținut Comisia, diferența dintre reducerile acordate a crescut nu înseamnă însă că logica acestei legi a fost schimbată după 31 decembrie 1993 sau că, începând cu această dată, au fost introduse proceduri noi privind resortisanții unor țări terțe, în sensul jurisprudenței citate anterior.

47. Având în vedere elementele furnizate de instanța de trimitere, condiția *ratione temporis* prevăzută la articolul 57 alineatul (1) CE ni se pare, așadar, îndeplinită.

48. În schimb, considerăm că această legislație nu ține de domeniul de aplicare material al acestui articol. Poziția noastră se întemeiază pe următoarele considerații.

49. Mai întâi, pot fi exprimate îndoieli legitime în ceea ce privește faptul că circulația capitalurilor, precum moștenirile resortisanților unor țări terțe reglementate de legislația fiscală a unui stat membru, ar implica, în sensul articolului 57 alineatul (1) CE, „investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare”.

50. Astfel, după cum am menționat deja, în lipsa unei definiții a noțiunii de circulație a capitalurilor, până în prezent, Curtea s-a întemeiat în mod sistematic, atât pentru interpretarea articolului 56 CE, cât și pentru cea a articolului 57 CE, pe definițiile incluse în nomenclatorul din anexa I la Directiva 88/361 și pe notele explicative care se referă la acesta³⁰. Or, în timp ce succesiunile fac obiectul punctului XI din acest nomenclator, intitulat „Circulația capitalului cu caracter personal”, investițiile directe, care înseamnă, potrivit notelor explicative, „investiții de toate tipurile [...] care servesc la stabilirea sau menținerea unor legături directe și de durată între persoana care furnizează capitalul și antreprenorul sau întreprinderea cărora le-a fost pus la dispoziție capitalul, în vederea desfășurării unei activități economice”, fac obiectul punctului I din nomenclatorul menționat.

51. În plus, ca derogare de la un regim de libertate prevăzut de dreptul Uniunii, care este, în plus, deosebit de extins, articolul 57 alineatul (1) CE este de strictă interpretare³¹. În consecință, nu considerăm că această dispoziție se poate extinde la succesiunile transfrontaliere care implică resortisanți ai unor țări terțe.

52. În continuare, chiar dacă am subscrie la teza Comisiei, dezvoltată prin analogie pe baza Hotărârii Scheunemann, citată anterior, potrivit căreia regimul juridic al unei succesiuni transfrontaliere ar depinde de obiectul acesteia, și anume, în speță, un bun imobil³², aceste argumente nu ar implica, în opinia noastră, aplicarea articolului 57 alineatul (1) CE într-o situație precum cea din cauza principală.

53. În această privință, trebuie să ne raportăm din nou la nomenclator și la notele explicative care îl însoțesc.

54. Potrivit nomenclatorului, investițiile imobiliare prevăzute la punctul II, care sunt definite de notele explicative ca „achiziții de clădiri și terenuri și construcția de clădiri de către persoane particulare în scopul obținerii de profit sau pentru folosință personală”, sunt investiții „neincluse la punctul I”, respectiv punctul care se referă la investițiile directe.

30 — A se vedea printre altele Hotărârea Holböck, citată anterior (punctul 34 și jurisprudența citată).

31 — A se vedea de asemenea în acest sens punctul 64 din Concluziile avocatului general P. Cruz Villalón prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Prunus și Polonium, citată anterior.

32 — În orice caz, trebuie amintit că, contrar transmiterii succesoriale a participațiilor la o societate, care poate intra, potrivit jurisprudenței citate anterior Geurts și Vogten și Scheunemann, în domeniul de aplicare al libertății de stabilire, Curtea a considerat întotdeauna până în prezent că moștenirile transfrontaliere care au ca obiect atât bunuri mobile, cât și bunuri imobile sau cele al căror obiect erau exclusiv bunuri imobile intrau sub incidența liberei circulații a capitalurilor: a se vedea în această privință printre altele Hotărârea Busley și Cibrian Fernandez, citată anterior (punctul 18 și jurisprudența citată).

55. În consecință, atunci când articolul 57 alineatul (1) CE menționează „investiții directe, inclusiv *investițiile*³³ imobiliare”, este necesar ca această parte a tezei să fie înțeleasă ca vizând investițiile imobiliare care constituie investiții directe, cu alte cuvinte, pentru a parafraza notele explicative, investiții imobiliare de natură să stabilească sau să mențină legături directe cu un antreprenor sau cu o întreprindere în vederea desfășurării unei activități economice.

56. În schimb, investiții imobiliare de tip patrimonial, fără nicio legătură cu desfășurarea unei activități economice, nu intră în domeniul de aplicare al articolului 57 alineatul (1) CE.

57. Această interpretare pare confirmată de trei considerații suplimentare.

58. În primul rând, este justificată de necesitatea de a efectua o interpretare strictă a derogării prevăzute la articolul 57 alineatul (1) CE, astfel încât să nu priveze regimul libertății prevăzut în sens larg la articolul 56 alineatul (1) CE de o parte semnificativă din efectul său util.

59. În al doilea rând, se explică prin cerința interpretării articolului 57 alineatul (1) CE (fostul articol 73 C din Tratatul CE) în mod coerent cu alte dispoziții de drept primar, în special Protocolul privind dobândirea de bunuri imobile în Danemarca, anexat la Tratatul privind Uniunea Europeană, semnat la Maastricht la 7 februarie 1992³⁴, și Actul de aderare la Uniunea Europeană a Austriei, Finlandei și Suediei³⁵. Din aceste acte rezultă astfel că statele membre respective au fost autorizate, în pofida dispozițiilor tratatelor, să mențină, în mod tranzitoriu pentru ultimele trei, legislațiile naționale în vigoare în materie de dobândire a unor reședințe secundare³⁶. Or, este evident că negocierea și adoptarea unor astfel de acte ar fi fost superflue dacă articolul 73 C din Tratatul CE ar fi reglementat investițiile imobiliare de natură patrimonială, fără nicio legătură cu desfășurarea unei activități economice.

60. În sfârșit, în al treilea rând, cu toate că interpretarea restrictivă a noțiunii de investiții imobiliare propusă în această cauză nu se întemeiază pe nicio jurisprudență a Curții³⁷, interpretarea menționată nu este totuși nici incompatibilă cu aceasta din urmă.

61. Într-adevăr, nici Hotărârea Fokus Invest, nici Hotărârea Prunus și Polonium, citate anterior, care au privit, ambele, cu siguranță, dobândirea de bunuri imobile de către resortisanți ai unor țări terțe, nu sunt, în opinia noastră, decisive în ceea ce privește interpretarea domeniului de aplicare material al articolului 57 alineatul (1) CE sau cel puțin nu au soluționat problema excluderii unor investiții imobiliare patrimoniale, fără nicio legătură cu desfășurarea unei activități economice, din domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

62. Astfel, în ceea ce privește cauza aflată la originea primei hotărâri menționate mai sus, trebuie subliniat că aceasta privea dobândirea de către o societate austriacă de investiții imobiliare a unor părți dintr-un bun imobil care îi conferă proprietatea asupra unui număr mare de apartamente cu destinația de locuință și de locuri de parcare, care au fost închiriate, iar totalitatea părților sociale ale

33 — Sublinierea noastră.

34 — JO 1992, C 224, p. 104 (versiune consolidată).

35 — JO 1994, C 241, p. 21.

36 — A se vedea, pentru Austria, Finlanda și, respectiv, Suedia, articolele 70, 87 și 114 din actul de aderare.

37 — Această interpretare este împărtășită totuși de mai multe instanțe administrative franceze: a se vedea printre altele hotărârea din 7 octombrie 2011 a Cour administrative d'appel de Paris [Curtea Administrativă de Apel din Paris], Caisse autonome des travailleurs salariés de Monaco, *Droit fiscal*, 2011, nr. 49, comm. 616, concl. Ph. Blanc, și hotărârea din 13 martie 2012 a Cour administrative d'appel de Marseille [Curtea Administrativă de Apel din Marsilia], Min. c. M. Graetz, *Droit fiscal*, 2012, nr. 25, comm. 342 Ch. Laroche, concl. G. Guidal. Până în prezent însă, nicio instanță franceză nu a adresat Curții o întrebare preliminară în această privință. Pe de altă parte, o mare parte a doctrinei franceze în domeniul fiscal pare să subscrie interpretării reținute de instanțele citate anterior: a se vedea în această privință în special Maitrot de la Motte, A., „La libre circulation des capitaux et l'imposition des plus-values de cessions immobilières par des résidents d'États tiers à l'UE”, *Droit fiscal*, 2011, nr. 18, comm. 338; Dinh, E., „Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de l'article 64 TFUE («clause de gel»)? À propos de TA Montreuil, 8 décembre 2011, Mme Beaufour”, *Droit fiscal*, 2012, nr. 25, 339, și Laroche, Ch., „Article 164 C du CGI et liberté de circulation des capitaux: ça chauffe pour la clause de gel!”, *Droit fiscal*, 2012, nr. 25, comm. 342.

acestei societăți erau deținute, la data faptelor din litigiul principal, de societăți pe acțiuni de drept elvețian³⁸. Deși sistemul de autorizare prealabilă a acestui tip de achiziție imobiliară, instituit în Austria, a fost considerat de Curte ca intrând în domeniul de aplicare al articolului 64 alineatul (1) TFUE [fostul articol 57 alineatul (1) CE] și, în consecință, admisibil în privința acestor societăți stabilite pe teritoriul Confederației Elvețiene, cauza principală avea o legătură incontestabilă cu desfășurarea unei activități economice dezvoltate de persoane juridice stabilite într-o țară terță pe teritoriul unui stat membru.

63. Este adevărat că anumite fragmente din Hotărârea Fokus Invest pot face să se creadă că Curtea ar fi fost pregătită să valideze sistemul de autorizare prealabilă independent de situația aflată la originea litigiului principal. Totuși, aceste aprecieri nu ne par în întregime concludive și precizia cu care Curtea a descris circumstanțele aflate la originea acestei cauze ne determină să considerăm că aceasta nu ar fi ajuns la o soluție identică în cazul în care investiția imobiliară în discuție ar fi privit dobândirea unui singur bun în scopuri pur patrimoniale.

64. De asemenea, în ceea ce privește Hotărârea Prunus și Polonium, citată anterior, al cărei principal aspect privea domeniul de aplicare personal al articolului 64 alineatul (1) CE, și anume dacă o țară și teritoriu de peste mări al unui stat membru trebuia, în raport cu un alt stat membru, să fie considerată ca o țară terță, în sensul acestei dispoziții, cauza privea perceperea unei taxe pe proprietatea imobilelor care, în speță, făceau obiectul unei exploatare economice prin intermediul societății de drept francez Prunus, care devenise un instrument de realizare a unei investiții directe imobiliare de către societățile-mamă ale acesteia, stabilite în Insulele Virgine Britanice³⁹. În opinia noastră, în lumina unor asemenea împrejurări, Curtea a putut constata, fără a-și motiva de altfel în mod specific hotărârea în ceea ce privește domeniul de aplicare material al articolului 64 alineatul (1) TFUE, că restricțiile care rezultau din taxa în litigiu erau admise în ceea ce privește țările și teritoriile de peste mări, în temeiul acestei dispoziții⁴⁰.

65. Având în vedere toate aceste considerații, apreciem că legislația germană în discuție în cauza principală, care reglementează tratamentul fiscal al unei succesiuni între resortisanții unor țări terțe al cărei obiect este un bun imobil situat pe teritoriul german, nu îndeplinește condiția materială prevăzută la articolul 57 alineatul (1) CE.

66. În aceste condiții, trebuie să se verifice dacă o astfel de legislație poate fi justificată totuși de motive imperative de interes general.

D – Cu privire la justificarea restricției în temeiul unor motive imperative de interes general

67. Guvernul german susține că reglementarea în discuție în litigiul principal ar răspunde atât menținerii coerenței fiscale, cât și necesității de a asigura eficacitatea controalelor fiscale.

68. În ceea ce privește primul motiv de justificare invocat de guvernul german, acesta amintește că, în timp ce, sub regimul supunerii parțiale la plata impozitului, avantajul bazei de impozitare reduse ar fi compensat de inconvenientul unei reduceri mai mici, în regimul supunerii integrale la plata impozitului, avantajul unei reduceri superioare ar fi compensat de inconvenientul unei baze de impozitare mai largi. Hotărârea Mattner, citată anterior, nu ar prevedea altceva. Astfel, faptele care au stat la baza acestei hotărâri se prezentau diferit întrucât, în cazul unei transmiteri prin intermediul donației, care privește în general un singur bun, diferențele dintre regimul supunerii parțiale și cel al supunerii integrale la plata impozitului nu se evidențiază.

38 — Hotărârea Fokus Invest, citată anterior (punctul 18).

39 — A se vedea în această privință punctul 44 din Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Prunus și Polonium, citată anterior.

40 — Hotărârea Prunus și Polonium, citată anterior (punctul 37).

69. Această argumentare nu reușește să ne convingă.

70. Deși este adevărat că menținerea coerenței fiscale a fost recunoscută de Curte ca putând să justifice o restricție privind libera circulație a capitalurilor⁴¹, admisibilitatea acestui motiv de justificare este condiționată de existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată⁴².

71. Or, în opinia noastră, această condiție nu este îndeplinită. Astfel, după cum am arătat deja, reducerea de 500 000 de euro este acordată rezidenților germani, independent de valoarea masei succesoriale. Nu există, așadar, o legătură directă între această reducere și o prelevare fiscală determinată. Mai mult, reducerea de 500 000 de euro va fi de asemenea acordată unui rezident german care moștenește un singur bun imobil, chiar dacă, dată fiind reședința defunctului la data decesului, masa succesorală ar fi situată în străinătate, fără ca, pentru diferite motive, Republica Federală Germania să o poată impozita. Prin urmare, nu va exista în acest caz o legătură directă și logică de simetrie între avantajul fiscal și o pretinsă prelevare fiscală determinată.

72. Este necesar deci să înlăturăm justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține coerența fiscală a regimului în discuție în litigiul principal.

73. În ceea ce privește al doilea motiv invocat de guvernul german, și anume cerința de a garanta eficacitatea controalelor fiscale⁴³, acesta ar trebui, în opinia noastră, să fie de asemenea înlăturat.

74. Desigur, astfel cum a arătat acest guvern, Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe⁴⁴ nu este aplicabilă în relațiile dintre statele membre și autoritățile competente din țările terțe.

75. Cu toate acestea, chiar și în cadrul relațiilor dintre administrațiile fiscale din statele membre, cooperarea instituită de directivă nu se extinde la informații referitoare la plata impozitelor pe succesiune și pe transferul proprietăților imobiliare, ci numai la impozitele pe venit și pe avere, precum și, începând cu anul 2004, la taxele pe primele de asigurare.

76. În plus, trebuie să se arate că informațiile menționate de guvernul german, prin care acesta urmărește, în primul rând, să reclame comunicarea către beneficiarul unei succesiuni și a cărei fiabilitate susține că trebuie controlată prin intermediul cooperării autorităților fiscale din statul în care este deschisă succesiunea, privesc, în esență, certificatele de deces și alte documente eliberate de ofițerii de stare civilă din statul de reședință al defunctului, care, chiar dacă ne putem îndoii în mod legitim că acestea pot ține în mod eficace de o cooperare între autorități fiscale, pot fi totuși obținute, astfel cum a susținut în mod întemeiat Comisia, în cadrul aplicării articolului 13 din Acordul dintre Republica Federală Germania și Confederația Elvețiană din 30 noiembrie 1978 privind evitarea dublei impunerii în domeniul impozitului pe succesiuni.

41 — A se vedea printre altele Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 77), și Hotărârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Belgia (C-250/08, Rep., p. I-12341, punctul 70).

42 — Hotărârile citate anterior Glaxo Wellcome (punctul 78) și Comisia/Belgia (punctul 71).

43 — Curtea a recunoscut că un astfel de motiv poate justifica restricțiile privind libertățile de circulație prevăzute de dreptul Uniunii: a se vedea printre altele Hotărârea din 11 iunie 2009, X și Passenheim-van Schoot (C-155/08 și C-157/08, Rep., p. I-5093, punctul 45 și jurisprudența citată).

44 — JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 01, p. 21. Această directivă a fost modificată în mai multe rânduri, ultima modificare fiind adoptată la 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 129). Cooperarea instituită de această directivă include și taxele pe primele de asigurare, astfel cum arată titlul acesteia după modificarea din 16 noiembrie 2004.

77. Independent de împrejurarea menționată, aceste tipuri de informații și de documente oficiale, care nu necesită în general o apreciere complexă, pot fi în mod cert comunicate de moștenitor, fără a fi necesar să se recurgă, pentru a acorda o reducere fiscală, la cooperarea sistematică a autorităților competente din țara terță în cauză. De altfel, amintim că, potrivit reglementării în discuție în litigiul principal, reducerea fiscală de 500 000 de euro este acordată moștenitorului, rezident în Germania, care beneficiază de transmiterea succesorală a bunurilor situate într-o țară terță a unei persoane care locuia, la data decesului său, pe teritoriul țării respective. Or, este cel puțin paradoxal că autoritățile germane nu consideră un obstacol să acorde o asemenea reducere într-un astfel de caz, deși aceste autorități depind în aceeași măsură de cooperarea moștenitorului pentru obținerea informațiilor legate de deces și de moștenirea soțului supraviețuitor nerezident ca și în cazul în care, la fel ca în situația aflată la originea cauzei principale, refuză să acorde reducerea fiscală în discuție.

78. În aceste condiții, în opinia noastră, niciunul dintre cele două obiective de interes general invocate de guvernul german nu poate fi admis.

79. Nu este necesar, prin urmare, să se ridice problema proporționalității normelor naționale în discuție în litigiul principal.

80. În cazul în care Curtea ar aprecia totuși necesar să se pronunțe asupra acestei probleme, subscriem la observațiile Comisiei potrivit cărora normele naționale în discuție în litigiul principal depășesc ceea ce este necesar pentru realizarea scopurilor de interes general invocate. În special, în timp ce, în cauza principală, masa succesorală situată în Germania și impozitată în acest stat membru reprezintă peste 60 % din valoarea succesiunii, reducerea forfetară de 2 000 de euro acordată reclamantului din litigiul principal corespunde cu doar 0,4 % din reducerea de care ar fi beneficiat în cazul în care ar fi locuit în Germania la data decesului soției sale. O asemenea inegalitate de tratament este vădit disproporționată în raport cu fiecare dintre motivele de interes general invocate de guvernul german.

81. În ceea ce privește problema determinării nivelului sau a cotei corespunzătoare la care trebuie stabilită reducerea fiscală în situația nerezidenților germani în vederea asigurării proporționalității normelor naționale în discuție în cauza principală, aceasta ține de responsabilitatea autorităților competente din statul membru de impozitare.

82. În ceea ce privește situația reclamantului din litigiul principal, nu este exclus ca instanța de trimitere însăși, căreia îi revine sarcina să prezinte o soluție în litigiul cu care este sesizată, să trebuiască, în cadrul unei competențe care depășește simpla anulare a deciziei atacate în fața sa, să înlăture aplicarea reducerii forfetare.

83. Presupunând că aceasta beneficiază, așadar, de respectiva competență, dificultatea pe care ar întâmpina-o în acest caz ar fi aspectul dacă egalitatea de tratament dintre rezidenți și nerezidenți ar constrânge-o să acorde reducerea integrală de 500 000 de euro, chiar dacă cota succesorală impozitată în Germania pe care a moștenit-o domnul Welte nu reprezintă, spre deosebire, în general, de situațiile pur interne ale persoanelor supuse integral la plata impozitului, quantumul total al succesiunii.

84. În opinia noastră, această problemă trebuie să primească un răspuns pozitiv. Într-adevăr, astfel cum am arătat deja, situația domnului Welte nu ni se pare sensibil diferită de cea a unui rezident german care beneficiază de succesiunea transmisă în Germania de soțul său, de asemenea rezident german la data decesului, atunci când această succesiune este compusă exclusiv dintr-un singur bun imobil. Or, în condiții identice, reducerea integrală ar fi fost acordată unui astfel de rezident și acesta nu ar fi trebuit să plătească impozite pe succesiune cu privire la transmiterea acestui bun.

85. În plus, având în vedere circumstanțele din cauza principală, în special ponderea pe care o reprezintă bunul imobil pe care l-a moștenit domnul Welte din valoarea totală a succesiunii deschise în urma decesului soției sale, Republica Federală Germania pare cea mai în măsură să ia în considerare situația personală și familială a contribuabilului. În acest caz, prin analogie cu propunerea

pe care am formulat-o în Concluziile prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Beker⁴⁵, invocată de Curte la punctul 60 din hotărârea menționată, reducerea fiscală ar trebui acordată în întregime cu privire la partea din succesiune primită în acest stat membru.

III – Concluzie

86. Având în vedere toate aceste considerații, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Finanzgericht Düsseldorf după cum urmează:

„Articolele 56 CE, 57 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unui sistem al impozitului pe succesiune propriu unui stat membru care prevede o reducere fiscală de 2 000 de euro pentru rezidenții dintr-o țară terță cărora le este transmis, în cadrul succesiunii unui alt rezident al aceleiași țări terțe, un teren situat în acest stat membru, în timp ce o reducere fiscală de 500 000 de euro s-ar fi aplicat în cazul în care *de cuius* sau moștenitorul succesiunii transmise ar fi avut reședința în statul membru în cauză la data decesului.”

45 — A se vedea punctul 54 din Concluziile noastre prezentate la 12 iulie 2012 în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker (C-168/11).