



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ANTHONY COLLINS
prezentate la 9 februarie 2023¹

Cauza C-670/21

BA
împotriva
Finanzamt X

[cerere de decizie preliminară formulată de Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania)]

„Trimitere preliminară – Libera circulație a capitalurilor – Articolele 63-65 TFUE – Impozit pe succesiune – Bunuri imobile situate într-o țară terță – Tratat fiscal mai favorabil aplicabil bunurilor imobile situate într-un stat membru sau într-un stat al Spațiului Economic European – Restricție – Justificare prin motive legate de politica socială – Politica privind locuințele – Proportionalitate”

I. Introducere

1. În prezentele concluzii, răspundem solicitării Curții de a examina o chestiune inedită, și anume dacă statele membre pot urmări obiective de politică socială pe teritoriul Uniunii Europene, precum promovarea locuințelor de închiriat la prețuri accesibile, prin intermediul unor măsuri care constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor provenind din sau având ca destinație țări terțe?

II. Cadrul juridic

A. Acordul privind SEE

2. Potrivit articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European (denumit în continuare „Acordul privind SEE”) din 2 mai 1992², în cadrul dispozițiilor acestui acord, nu există restricții între părțile contractante cu privire la circulația capitalului aparținând persoanelor rezidente în statele membre ale Uniunii sau în statele din Asociația Europeană a Liberului Schimb (AELS) sau discriminări pe bază de cetățenie sau pe baza locului de reședință al părților sau a locului unde este investit acest capital.

¹ Limba originală: engleza.

² JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4.

B. Dreptul german

3. Potrivit articolului 1 alineatul (1) punctul 1 din Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Legea privind impozitele pe succesiune și pe donație) din 27 februarie 1997³, astfel cum a fost modificată prin Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Legea privind reforma dreptului succesoral și a normelor de evaluare) din 24 decembrie 2008⁴, impozitul pe succesiune se aplică și în cazul transmițerilor pentru cauză de moarte.

4. Potrivit articolului 2 alineatul (1) punctul 1 din Legea privind impozitele pe succesiune și pe donație, obligațiile fiscale 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;

[...]”

5. Articolul 13c⁵ din Legea privind impozitele pe succesiune și pe donație, intitulat „Norme speciale referitoare la bunurile imobile închiriate cu destinația de locuință”, prevede:

„(1) Bunurile imobile menționate la alineatul (3) sunt evaluate la 90 % din valoarea lor de piață.

[...]

(3) Valoarea de piață redusă se aplică bunurilor imobile construite sau părților acestora care:

1. sunt închiriate cu destinația de locuință,

2. sunt situate pe teritoriul Germaniei, într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat membru al Spațiului Economic European,

3. nu fac parte din patrimoniul profesional sau din activele exploatațiilor agricole sau forestiere în sensul articolului 13a.

[...]”

³ BGBl. 1997 I, p. 378.

⁴ BGBl. 2008 I, p. 3018.

⁵ Decizia de trimitere menționează articolul 13c din Legea privind impozitele pe succesiune și pe donație. Textul relevant figurează în prezent la articolul 13d din Legea privind impozitele pe succesiune și pe donație. A se vedea Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Legea de adaptare a Legii privind impozitele pe succesiune și pe donație a Curții Constituționale Federale) din 4 noiembrie 2016 (BGBl. 2016 I, p. 2464).

C. Convenția de evitare a dublei impuneri dintre Germania și Canada

6. La 19 aprilie 2001, Republica Federală Germania și Canada au încheiat o Convenție pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și de alte impozite, pentru prevenirea evaziunii fiscale și pentru furnizarea asistenței în materie de impozite (denumită în continuare „Convenția de evitare a dublei impuneri”)⁶. Potrivit articolului 2 din Convenția privind dubla impunere, impozitul pe succesiune nu intră sub incidența acestei convenții. Cu toate acestea, articolul 26 prevede:

„(1) Autoritățile competente ale statelor contractante fac schimb de informații relevante pentru punerea în aplicare a dispozițiilor prezentei convenții sau ale legislației interne a statelor contractante în ceea ce privește impozitele reglementate de convenție, în măsura în care impozitarea aferentă nu contravine convenției. Articolul 1 nu împiedică acest schimb de informații. [...]

[...]

(4) În sensul prezentului articol, impozitele reglementate de convenție sunt, fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 2, toate impozitele percepute de un stat contractant.”

III. Litigiul principal, cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

7. La data decesului său în 2016, A era rezident german. El a lăsat moștenire fiului său, BA, de asemenea rezident german, o cotă-parte dintr-un bun imobil situat în Canada, închiriat cu destinația de locuință.

8. Prin decizia de impunere din 17 iulie 2017, Finanzamt X (Administrația Fiscală X, Germania) a stabilit impozitul pe succesiune datorat de BA pentru acest bun imobil.

9. În temeiul articolului 13c alineatul (1) din Legea privind impozitele pe succesiune și pe donație din 19 martie 2018, BA a solicitat modificarea deciziei menționate, astfel încât bunul imobil situat în Canada să fie impozitat la 90 % din valoarea sa de piață. BA a susținut că bunul îndeplinea toate condițiile prevăzute de dispoziția menționată, cu excepția celei privind locul unde era situat. În măsura în care Legea privind impozitele pe succesiune și pe donație impune ca bunul imobil să fie situat în Germania, într-un alt stat membru sau într-un stat al Spațiului Economic European (SEE) pentru a beneficia de avantajul fiscal prevăzut la articolul 13c alineatul (1), BA a susținut că această lege încalcă principiul liberei circulații a capitalurilor între statele membre și țările terțe, consacrat la articolul 63 TFUE.

10. Prin decizia din 25 aprilie 2018, Finanzamt X (Administrația Fiscală X) a respins cererea formulată de BA. BA a formulat contestație împotriva acestei decizii. La 23 aprilie 2019, Finanzamt X (Administrația Fiscală X) a respins contestația, considerând că tratamentul favorabil acordat în privința impozitului pe succesiune aferent imobilelor închiriate cu destinația de locuință, situate într-un stat membru sau într-un stat al SEE, nu este contrar articolului 63 TFUE. La 24 mai 2019, BA a introdus o acțiune în fața Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania) având ca obiect anularea deciziei de respingere a contestației sale.

⁶ BGBl. 2002 II, p. 670.

11. În decizia sa de trimitere, instanța menționată exprimă îndoieli cu privire la compatibilitatea cu articolul 63 TFUE a dispozițiilor relevante ale Legii privind impozitele pe succesiune și pe donație. Bunul imobil în cauză îndeplinește toate condițiile prevăzute de reglementarea națională care i-ar permite să beneficieze de reducerea de 10 % a bazei de impozitare, cu excepția faptului că este situat într-un stat din afara SEE. Potrivit jurisprudenței, transmiterea de bunuri, inclusiv bunuri imobile, din patrimoniul lăsat de o persoană decedată către una sau mai multe persoane intră în noțiunea de circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE⁷. Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) arată că restricțiile privind libera circulație a capitalurilor includ măsuri de natură să descurajeze rezidenții unui stat membru să facă investiții în alte state⁸, inclusiv în țări terțe. Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) are de asemenea îndoieli cu privire la aspectul dacă această restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată de clauza de standstill prevăzută la articolul 64 TFUE, de motivele justificative prevăzute la articolul 65 TFUE sau de orice motiv imperativ de interes general. Acesta consideră că clauza de standstill nu este aplicabilă, întrucât avantajul fiscal respectiv a fost introdus în 2008. În opinia sa, indiferent dacă este situat într-un stat membru, într-un stat al SEE sau într-o țară terță, un bun imobil închiriat cu destinația de locuință se află în aceeași situație în ceea ce privește aplicarea articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE. În sfârșit, acesta arată că nu pare să existe niciun motiv imperativ de interes general de natură să justifice această restricție.

12. În aceste condiții, Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„Articolul 63 alineatul (1) și articolele 64 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale a unui stat membru în materie de percepere a impozitului pe succesiune care, în scopul calculării impozitului pe succesiune, prevede că un bun imobil construit care aparține patrimoniului privat, situat într-o țară terță (în speță, Canada) și închiriat cu destinația de locuință este evaluat la valoarea sa integrală, în timp ce un bun imobil care aparține patrimoniului privat, situat pe teritoriul național, într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat al Spațiului Economic European și închiriat cu destinația de locuință este luat în considerare doar la 90 % din valoarea sa la calculul impozitului pe succesiune?”

13. Guvernul german și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. În ședința din 17 noiembrie 2022, BA, guvernul german și Comisia au prezentat observații orale și au răspuns la întrebările adresate de Curte.

14. În conformitate cu cererea Curții, prezentele concluzii examinează dacă statele membre pot justifica restricții privind libera circulație a capitalurilor provenind din sau având ca destinație țări terțe invocând motive imperative de interes general.

⁷ Hotărârea din 15 octombrie 2009, Busley și Cibrian Fernandez (C-35/08, EU:C:2009:625, punctul 18), precum și Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 20).

⁸ Hotărârea din 22 ianuarie 2009, STEKO Industriemontage (C-377/07, EU:C:2009:29, punctul 23).

IV. Apreciere

A. Argumentele părților

15. Articolul 63 TFUE se aplică circulației capitalurilor între statele membre și țările terțe. Dat fiind că se utilizează o bază de impozitare mai ridicată pentru calculul impozitului pe succesiune datorat pentru bunuri imobile situate într-o țară terță, BA, guvernul german și Comisia sunt de acord cu faptul că reglementarea națională în discuție în litigiul principal restrânge libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE. Aceste părți sunt în dezacord cu privire la aspectul dacă această restricție poate fi justificată prin invocarea unui motiv imperativ de interes general.

16. În ședință, BA a susținut că reglementarea germană aplicabilă nu promovează disponibilitatea locuințelor de închiriat la prețuri accesibile, întrucât avantajul fiscal se aplică tuturor bunurilor imobile, indiferent de valoarea acestora. Acesta consideră că nu există niciun motiv pentru care bunurile imobile situate în țări terțe să nu beneficieze de acest avantaj fiscal.

17. Guvernul german a subliniat că litigiul principal se referă la libera circulație a capitalurilor între statele membre și țările terțe, iar nu la libera circulație a capitalurilor între statele SEE. El consideră că, la aprecierea existenței unui motiv imperativ de interes general, trebuie să se țină seama de gradul mai ridicat de integrare juridică dintre statele membre. Astfel, o restricție privind libera circulație a capitalurilor provenind din sau având ca destinație țări terțe poate fi justificată de motive care nu ar justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor între statele membre.

18. Guvernul german a arătat în ședință că, în marile orașe germane, patru din zece gospodării cheltuiesc pentru chirie peste 30 % din veniturile de care dispun. O problemă similară există în alte state membre și reprezintă un motiv de îngrijorare pentru autoritățile publice respective. În opinia sa, după cum reiese din proiectul Legii privind reforma dreptului succesoral și a normelor de evaluare, legiuitorul german a adoptat articolul 13c în vederea atingerii unui obiectiv de interes general, și anume creșterea disponibilității pentru folosirea cu destinația de locuință a bunurilor imobile deținute individual, astfel încât să se reducă concentrarea proprietăților imobiliare locative în mâinile grupurilor de investitori⁹. Guvernul german subliniază că, spre deosebire de persoanele fizice, grupurile de investitori nu sunt supuse impozitului pe succesiune. El consideră că avantajul fiscal urmărește să reducă presiunea asupra persoanelor care moștenesc bunuri imobile închiriate cu destinația de locuință de a le vinde în vederea achitării impozitului, permițându-le astfel să le păstreze cu aceeași destinație.

19. Guvernul german susține că o mai mare concurență pe piața ofertei de locuințe de închiriat contribuie la disponibilitatea și la finanțarea unor locuințe la prețuri accesibile, ceea ce poate constitui un motiv imperativ de interes general¹⁰. În opinia sa, facilitarea accesului la locuințe la un preț accesibil este un obiectiv politic european, motiv pentru care legislația germană aplicabilă a extins avantajul fiscal în cauză la bunurile imobile situate în SEE. El apreciază că nu este responsabilitatea nici a guvernului german, nici a Uniunii Europene, nici a SEE să promoveze disponibilitatea locuințelor la un preț accesibil în țările terțe. Consideră că este imposibil să se evalueze nevoia de locuințe sociale în țările terțe, deoarece acest lucru ar necesita un nivel foarte

⁹ A se vedea Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (proiectul Legii privind reforma dreptului succesoral și a normelor de evaluare), 16/7918, din 28 ianuarie 2008, p. 25 și 36.

¹⁰ Hotărârea din 1 octombrie 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, punctul 30).

ridicat de cooperare cu aceste țări. De asemenea, extinderea avantajului fiscal asupra bunurilor imobile situate în țări terțe ar crește costul măsurii pentru finanțele publice, fără a genera vreun beneficiu suplimentar pentru populația Uniunii Europene sau a SEE. Limitarea beneficiului avantajului fiscal la bunurile imobile închiriate care sunt situate în Uniunea Europeană sau în SEE stimulează investițiile în astfel de bunuri și, astfel, contribuie la atingerea obiectivului social urmărit. Guvernul german consideră că poate „trage o linie” prin excluderea bunurilor situate în țări terțe de la beneficiul avantajului fiscal.

20. Guvernul german susține că restricția privind posibilitatea de a beneficia de avantajul fiscal este proporțională, întrucât este adecvată pentru atingerea obiectivului urmărit și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia. În acest context, instanța de trimitere arată că existența avantajului fiscal depinde de locul unde este situat bunul imobil, iar nu de locul de reședință al persoanei decedate sau al moștenitorilor săi.

21. Guvernul german justifică de asemenea restricția privind posibilitatea de a beneficia de avantajul fiscal prin necesitatea de a proteja eficacitatea controalelor fiscale. În absența unor mecanisme de schimb de informații cu țările terțe, autoritățile germane nu sunt în măsură să verifice dacă un bun imobil este închiriat sau nu cu destinația de locuință. Cu toate acestea, în ședință, guvernul german a admis că Convenția pentru evitarea dublei impuneri permite autorităților germane să solicite autorităților canadiene informații relevante în vederea perceperii impozitului pe succesiune.

22. Comisia consideră că niciun motiv imperativ de interes general nu poate justifica restricția în discuție în litigiul principal.

23. În ceea ce privește promovarea locuințelor de închiriat la prețuri accesibile, Comisia a susținut, în observațiile sale scrise, că nu există niciun element care să permită să se concluzioneze că un bun imobil situat într-o țară terță precum Canada nu se află într-o situație comparabilă cu cea a unui astfel de bun imobil situat în Germania, într-un alt stat membru sau într-un stat al SEE. Ca răspuns la întrebările adresate de Curte în ședință, Comisia a admis că promovarea locuințelor de închiriat la prețuri accesibile poate constitui o justificare valabilă pentru o restricție privind libera circulație a capitalurilor între statele membre sau statele SEE, pe de o parte, și țările terțe, pe de altă parte, indiferent dacă există sau nu o nevoie comparabilă în aceste țări terțe. Cu toate acestea, consideră că este de competența guvernului german să demonstreze că legislația sa urmărește în mod valabil un obiectiv de politică socială și că este proporțională. În acest context, Comisia apreciază că legislația germană aplicabilă ridică cel puțin două probleme. În primul rând, o persoană care moștenește bunul imobil închiriat cu destinația de locuință poate beneficia de avantajul fiscal și apoi îl poate vinde unui investitor instituțional. În al doilea rând, avantajul fiscal se aplică tuturor bunurilor imobile, inclusiv celor de lux.

24. În plus, Comisia susține că restricția în cauză nu poate fi justificată prin eficacitatea controalelor fiscale, întrucât bunurilor imobile situate într-o țară terță nu li se aplică avantajul fiscal, indiferent dacă Republica Federală Germania a încheiat sau nu un acord de schimb de informații cu această țară, așa cum a procedat cu Canada.

B. Principii generale

25. În temeiul articolului 63 alineatul (1) TFUE, libera circulație a capitalurilor se aplică circulației capitalurilor atât între statele membre, cât și între statele membre și țările terțe, fără nicio condiție de reciprocitate¹¹. Această caracteristică distinge libera circulație a capitalurilor de toate celelalte libertăți ale pieței interne, întrucât acestea se aplică exclusiv pe teritoriul statelor membre¹².

26. Subordonarea acordării de avantaje în stabilirea impozitului pe succesiune condiției ca bunul să fie situat pe teritoriul unui stat membru sau al unui stat al SEE constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 alineatul (1) TFUE¹³. Tratatamentul fiscal favorabil aplicat bunurilor imobile situate în statele membre sau în statele SEE poate descuraja investițiile în această categorie de bunuri atunci când acestea sunt situate în țări terțe.

27. Potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea de restricție asupra liberei circulații a capitalurilor ar trebui interpretată în același mod în ceea ce privește tranzacțiile dintre statele membre, cele provenind din și având ca destinație state ale SEE¹⁴ și cele dintre statele membre și țările terțe¹⁵.

28. Pe lângă motivele justificative enumerate în tratat, restricțiile privind libera circulație a capitalurilor pot fi acceptate în cazul în care sunt justificate de un motiv imperativ de interes general, cu condiția să respecte principiul proporționalității¹⁶.

29. Posibilitatea de a invoca motive imperative de interes general există doar în cazul în care nu există măsuri de armonizare la nivelul Uniunii pentru a asigura protecția acestor interese. În lipsa unor asemenea măsuri de armonizare, este, în principiu, de competența statelor membre să decidă nivelul la care doresc să asigure protecția unor astfel de interese, precum și modul în care trebuie atins acest nivel de protecție. Aceste măsuri trebuie să rămână în limitele stabilite de tratat și să fie proporționale¹⁷.

¹¹ A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctele 127 și 128).

¹² Există o dezbatere în curs cu privire la beneficiile economice ale liberalizării totale a capitalului în raport cu țările terțe. O prezentare foarte succintă a celor două curente opuse apare în Antonaki, I., *Capital, Market and the State – Reconciling Free Movement of Capital with Public Interest Objectives*, Brill Nijhoff, Leiden, 2022, p. 11-16. A se vedea de asemenea Stiglitz, J., „Capital Market Liberalization, Economic Growth and Instability”, *World Development*, vol. 28, Issue 6, 2000, p. 1075-1086; Alesina, A., Grilli, V., și Milsei-Ferretti, G. M., „The Political Economy of Capital Controls” în Leiderlman, L. și Razin, A. (ed.), *Capital Mobility: The Impact on Consumption, Investment and Growth*, Cambridge University Press, 1994, 380 de pagini.

¹³ A se vedea prin analogie Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, punctul 19), și Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punctul 35).

¹⁴ A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia (C-540/07, EU:C:2009:717, punctul 66), și Hotărârea din 5 mai 2011, Comisia/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273, punctul 51).

¹⁵ A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punctele 28 și 31).

¹⁶ Acest principiu impune ca restricțiile să fie adecvate pentru a garanta realizarea obiectivelor urmărite și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestora. A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 mai 2003, Comisia/Spania (C-463/00, EU:C:2003:272, punctul 68), și Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, punctul 30 și jurisprudența citată).

¹⁷ Hotărârea din 28 septembrie 2006, Comisia/Țările de Jos (C-282/04 și C-283/04, EU:C:2006:608, punctele 32 și 33).

30. În principiu, statele membre pot invoca motive imperative de interes general pentru a justifica restricțiile privind circulația capitalurilor în raport cu țări terțe. Printre aceste motive se pot număra asigurarea eficacității controalelor fiscale și combaterea evaziunii fiscale¹⁸, prevenirea aranjamentelor pur artificiale¹⁹ și menținerea atât a coerenței sistemelor fiscale²⁰, cât și a unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și țările terțe²¹. Deși Curtea a respins adesea justificările invocate în sprijinul unor astfel de restricții, în mai multe cazuri, aceasta a acceptat justificări pentru restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe în împrejurări în care nu ar fi acceptat restricții privind circulația echivalentă a capitalurilor între statele membre²².

31. Această abordare se explică prin faptul că circulația capitalurilor provenind din sau având ca destinație țări terțe are loc într-un context juridic diferit de cel al circulației capitalurilor între statele membre²³ sau în cadrul SEE²⁴. Ca urmare a gradului de integrare juridică existent între statele membre, impozitarea activităților economice transfrontaliere între statele membre nu este întotdeauna comparabilă cu impozitarea activităților similare dintre aceste state și țările terțe. Faptul că libera circulație a capitalurilor provenind din sau având ca destinație țări terțe are loc într-un context juridic diferit explică de asemenea motivul pentru care articolul 64, articolul 65 alineatul (4) și articolul 66 TFUE prevăd că statele membre pot adopta derogări specifice de la libera circulație a capitalurilor între ele și țările terțe. Acest context juridic diferit are consecințe asupra invocării de către statele membre a unor motive imperative de interes general. Un stat membru poate, în principiu, să demonstreze că o restricție privind circulația capitalurilor provenind din sau având ca destinație țări terțe este justificată de un motiv care nu ar constitui neapărat o justificare pentru o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre²⁵.

¹⁸ Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 172), Hotărârea din 18 decembrie 2007, *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 55), Hotărârea din 10 februarie 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen* (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 69), Hotărârea din 5 mai 2011, *Comisia/Portugalia* (C-267/09, EU:C:2011:273, punctul 42), Hotărârea din 17 octombrie 2013, *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 63), Hotărârea din 10 aprilie 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 71), și Hotărârea din 26 februarie 2019, *X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe)* (C-135/17, EU:C:2019:136, punctele 73 și 74).

¹⁹ Hotărârea din 26 februarie 2019, *X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe)* (C-135/17, EU:C:2019:136, punctele 81 și 84).

²⁰ Hotărârea din 17 octombrie 2013, *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 59), și Hotărârea din 10 aprilie 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, punctele 91 și 92).

²¹ Hotărârea din 10 februarie 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen* (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctele 118 și 121), Hotărârea din 10 aprilie 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 98), și Hotărârea din 26 februarie 2019, *X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe)* (C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 72).

²² A se vedea de exemplu Hotărârea din 27 ianuarie 2009, *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, punctele 66-70), Hotărârea din 19 noiembrie 2009, *Comisia/Italia* (C-540/07, EU:C:2009:717, punctele 64, 72 și 73), și Hotărârea din 5 mai 2011, *Comisia/Portugalia* (C-267/09, EU:C:2011:273, punctele 46, 57 și 58). A se vedea de asemenea Hotărârea din 18 decembrie 2007, *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, punctele 60-66), Hotărârea din 10 aprilie 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, punctele 85-88), și Hotărârea din 26 februarie 2019, *X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe)* (C-135/17, EU:C:2019:136, punctele 94 și 95). Aceste hotărâri indică faptul că le revine instanțelor de trimitere sarcina de a stabili, în funcție de împrejurările fiecărei cauze, dacă restricțiile privind libera circulație a capitalurilor sunt justificate, în special în raport cu eficacitatea controalelor fiscale.

²³ Hotărârea din 18 decembrie 2007, *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 36).

²⁴ Hotărârea din 19 noiembrie 2009, *Comisia/Italia* (C-540/07, EU:C:2009:717, punctul 69), și Hotărârea din 5 mai 2011, *Comisia/Portugalia* (C-267/09, EU:C:2011:273, punctul 54).

²⁵ Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punctele 170 și 171), și Hotărârea din 18 decembrie 2007, *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 37). Unii doctrinari au observat că elementul non-UE al liberei circulații a capitalurilor, în special motivele justificative, este în mare parte neexplorat. A se vedea Snell, J., „Free movement of capital: evolution as a non-linear process”, în Craig, P și de Búrca, G., (ed.), *The Evolution of EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, p. 597-607.

C. Analiză

32. În speță, guvernul german invocă două motive imperative de interes general pentru a justifica restricțiile impuse de legislația sa: promovarea locuințelor de închiriat la prețuri accesibile ca obiectiv de politică socială și eficacitatea controalelor fiscale.

33. În ceea ce privește primul motiv justificativ, Curtea acceptă justificările în materie de politică socială ca motive imperative de interes general în contextul liberei circulații a capitalurilor între statele membre. În Hotărârea Jäger, Curtea a examinat justificarea furnizată de guvernul german cu privire la reglementarea referitoare la impozitul pe succesiune care stabilea un tratament mai favorabil pentru evaluarea bunurilor agricole și forestiere situate în Germania în raport cu bunurile similare situate într-un alt stat membru. După ce a constatat că tratamentul mai favorabil al bunurilor situate pe teritoriul național constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor²⁶, Curtea a statuat că funcția socială a bunurilor agricole și forestiere, inclusiv menținerea locurilor de muncă în cazul în care aceste bunuri sunt moștenite, constituie un motiv imperativ de interes general²⁷. Cu toate acestea, Curtea a concluzionat că această restricție este nejustificată, întrucât nu există nicio dovadă că obiectivul social urmărit nu este la fel de demn de protecție în alte state membre²⁸.

34. În Hotărârea Woningstichting Sint Servatius, Curtea a examinat un sistem privind locuințele sociale din Țările de Jos prin care se refuza autorizarea unei investiții într-un proiect experimental în Belgia, în apropierea frontierei neerlandeze. Atât cerința de autorizare prealabilă, cât și refuzul acordării autorizației au fost considerate restricții privind libera circulație a capitalurilor²⁹. Curtea a arătat că obiectivul sistemului de locuințe sociale era de a asigura o ofertă de locuințe suficiente unor persoane cu un venit redus care își aveau reședința în Țările de Jos³⁰. Aceasta a considerat că acele cerințe legate de politica de locuințe sociale pot să constituie motive imperative de interes general³¹. În ceea ce privește principiul proporționalității, o cerință de autorizare prealabilă ar putea fi necesară și adecvată pentru atingerea acestui obiectiv de politică a locuințelor sociale³². Cu toate acestea, Curtea a criticat regimul de autorizare, întrucât acesta nu se întemeia pe criterii obiective și nediscriminatorii și cunoscute în mod anticipat, limitând astfel exercitarea puterii de apreciere a autorităților naționale. Restricția privind libera circulație a capitalurilor nu era justificată, întrucât singurul criteriu era ca un proiect să fie considerat „în interesul locuințelor sociale din Țările de Jos”³³.

35. Curtea a examinat aplicarea obiectivelor politicii în materie de locuințe a unui stat membru și în Hotărârea Busley și Cibrián Fernández. Reglementarea germană a rezervat un tratament fiscal mai favorabil veniturilor obținute din închirierea de bunuri imobile situate în Germania decât celor obținute din închirierea de bunuri imobile situate în alte state membre, ceea ce a constituit o restricție privind libera circulație a capitalurilor³⁴. Curtea a admis că obiectivul de politică socială urmărit de reglementarea națională, și anume încurajarea construirii de imobile destinate închirierii pentru a satisface cerințele populației germane, poate constitui un motiv imperativ de

²⁶ Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punctul 35).

²⁷ *Ibidem*, punctele 47 și 50.

²⁸ *Ibidem*, punctul 52.

²⁹ Hotărârea din 1 octombrie 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, punctele 21-24).

³⁰ *Ibidem*, punctul 27.

³¹ *Ibidem*, punctul 30.

³² *Ibidem*, punctele 32-34.

³³ *Ibidem*, punctele 35-38.

³⁴ Hotărârea din 15 octombrie 2009, Busley și Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, punctele 26 și 27).

interes general. Cu toate acestea, a concluzionat că reglementarea națională respectivă nu respecta principiul proporționalității, întrucât se aplica tuturor bunurilor imobile destinate închirierii, inclusiv proprietăților de lux, și nu viza locurile din Germania unde exista o penurie acută de locuințe³⁵.

36. Rezultă că, în principiu, un stat membru poate invoca obiective de politică socială, precum promovarea disponibilității locuințelor la prețuri accesibile, ca motive imperative de interes general pentru a justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor între statele membre. În acest context, în preambulul Tratatului privind Uniunea Europeană este menționată decizia statelor membre de a promova progresul social al popoarelor lor. Articolul 3 al treilea paragraf TUE atribuie Uniunii Europene printre altele misiunea de a promova coeziunea socială și solidaritatea între statele membre. De asemenea, articolul 151 TFUE, care figurează în cadrul titlului X referitor la „Politica socială”, stabilește garantarea unei protecții sociale adecvate ca obiectiv atât al Uniunii, cât și al statelor sale membre. Este dificil de conceput modul în care statele membre ar putea îndeplini această misiune fără a avea dreptul de a aplica politici la nivel național în vederea promovării coeziunii sociale și a solidarității.

37. În plus, Curtea a statuat că, întrucât Uniunea nu are numai o finalitate economică, ci și o finalitate socială, drepturile care rezultă din dispozițiile tratatului referitoare la libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor trebuie puse în balanță cu obiectivele urmărite prin politica socială, printre care figurează și cel de a asigura o protecție socială adecvată³⁶. Articolul 4 alineatul (2) TFUE prevede că politica socială este o competență partajată între Uniunea Europeană și statele sale membre. În timp ce articolul 9 TFUE prevede că, în definirea și punerea în aplicare a propriilor politici și acțiuni, Uniunea Europeană trebuie să garanteze un nivel adecvat de protecție socială, articolul 153 TFUE prevede că Uniunea susține și completează acțiunea statelor membre în domeniul luptei împotriva marginalizării sociale.

38. Prin urmare, nu pare să existe niciun motiv pentru care un stat membru să nu poată invoca motive de politică socială pentru a justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor provenind din sau având ca destinație țări terțe. Cu toate acestea, niciun element din aceste dispoziții sau din tratate nu obligă statele membre să urmărească obiective de politică socială în țări terțe³⁷. Rezultă că responsabilitatea autorităților publice de a garanta protecția socială se referă în principal la populația Uniunii Europene și că aceste autorități pot adopta măsuri în acest scop.

39. Contrar celor sugerate de Comisie în observațiile sale scrise, considerăm că dreptul Uniunii nu impune statelor membre să ia în considerare disponibilitatea locuințelor la prețuri accesibile în țările terțe pentru a justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor între Uniune și țările terțe. Nivelul de integrare juridică între statele membre și obiectivele lor de politică comună, care explică abordarea strictă a jurisprudenței în ceea ce privește acceptarea justificărilor pentru restricțiile privind libera circulație a capitalurilor între statele membre³⁸, nu trebuie transpuse în mod automat acestor justificări atunci când sunt aplicate circulației capitalurilor între statele membre și țările terțe. Astfel cum s-a arătat la punctul 31 din prezentele concluzii, această considerație explică motivul pentru care Curtea a statuat că restricțiile privind

³⁵ *Ibidem*, punctele 31 și 32.

³⁶ A se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, punctul 77) și articolul 151 primul paragraf TFUE.

³⁷ Acest lucru nu aduce atingere capacității Uniunii Europene de a încheia acorduri internaționale cu țări terțe, cum ar fi acordurile comerciale, care pot urmări o varietate de obiective, printre care protecția socială și a mediului.

³⁸ A se vedea jurisprudența citată la punctele 33-35 din prezentele concluzii.

libera circulație a capitalurilor provenind din sau având ca destinație țări terțe pot fi justificate în împrejurări în care aceleași restricții privind circulația capitalurilor între statele membre nu ar fi justificate.

40. Această concluzie nu este afectată de împrejurarea că un stat membru poate extinde un avantaj fiscal asupra bunurilor imobile situate în state părți la Acordul privind SEE. Procedând astfel, acest stat membru evită pur și simplu să creeze o restricție privind libera circulație a capitalurilor către și dinspre statele SEE, care, în temeiul acestui acord, se bucură de un grad de integrare juridică mai mare cu Uniunea Europeană decât țările terțe.

41. Revine în principal instanței de trimitere sarcina de a aprecia conformitatea reglementării naționale cu principiul proporționalității. În cadrul acestei examinări, Curtea ar trebui să recunoască că statele membre dispun de o marjă de apreciere considerabilă în alegerea măsurilor care pot conduce la realizarea obiectivelor politicii lor sociale, deși exercitarea acestei marje de apreciere nu poate aduce atingere drepturilor pe care particularii le au în temeiul prevederilor tratatelor³⁹.

42. Restricțiile sunt considerate adecvate atunci când sunt de natură să garanteze atingerea obiectivului de interes general vizat de acestea, în speță disponibilitatea locuințelor de închiriat la prețuri accesibile în Uniunea Europeană și în SEE. Revine instanței de trimitere sarcina de a stabili, pe baza elementelor de probă care i-au fost prezentate, dacă o reducere de 10 % a bazei de impozitare reținute în vederea calculării impozitului pe succesiune aferent unui bun imobil închiriat cu destinația de locuință este de natură să reducă presiunea asupra moștenitorilor de a vinde un astfel de bun și să atenueze consecințele asupra disponibilității imobilelor destinate închirierii.

43. Pentru a aprecia dacă o restricție depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit, se ridică problema dacă măsuri mai puțin restrictive ar asigura atingerea obiectivului într-un mod la fel de eficient⁴⁰. Deși revine de asemenea instanței de trimitere sarcina de a verifica acest aspect, în cazul în care domeniul de aplicare al avantajului fiscal ar fi mai restrâns și dacă acesta s-ar limita la bunurile imobile cu o valoare inferioară unui anumit prag, excluzând astfel proprietățile de lux, impactul restricției privind libera circulație a capitalurilor provenind din sau având ca destinație țări terțe ar putea fi atenuat. O astfel de limitare ar putea avea drept consecință de asemenea ca baza de impozitare să devină progresivă, favorizând astfel accesul la locuințe de închiriat la prețuri accesibile.

44. Prin urmare, recomandăm Curții să aibă în vedere că articolul 63 alineatul (1) TFUE nu se opune unei reglementări naționale care, în scopul calculării impozitului pe succesiune, tratează mai favorabil valoarea unui bun imobil închiriat cu destinația de locuință situat într-un stat membru sau într-un stat al SEE decât valoarea unui bun imobil situat într-o țară terță și care are aceeași destinație, pentru a promova disponibilitatea unor locuințe de închiriat la prețuri accesibile în Uniune și în SEE. Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă această reglementare națională este adecvată pentru atingerea obiectivului urmărit și dacă există măsuri mai puțin restrictive, dar la fel de eficiente pentru atingerea acestui obiectiv.

45. Ajungem acum la al doilea motiv imperativ de interes general invocat de guvernul german pentru a justifica restricția, și anume eficacitatea controalelor fiscale.

³⁹ Hotărârea din 21 decembrie 2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, punctul 81).

⁴⁰ A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, punctul 93).

46. Jurisprudența menționată la punctul 30 din prezentele concluzii conține numeroase exemple în care Curtea a admis că eficacitatea controalelor fiscale justifică restricții privind libera circulație a capitalurilor provenind din și având ca destinație țări terțe⁴¹. În cazul în care reglementarea națională condiționează acordarea unui avantaj fiscal de îndeplinirea anumitor condiții și nu există un cadru juridic pentru schimbul de informații între statele membre și țările terțe, este posibil ca statul membru să nu fie în măsură să verifice dacă au fost îndeplinite condițiile de obținere a avantajului fiscal respectiv.

47. Din elementele din dosarul prezentat Curții în speță reiese că accesul la avantajul fiscal în cauză este condiționat de închirierea bunului imobil cu destinația de locuință. Este de competența instanței de trimitere să verifice existența unui cadru juridic pentru schimbul de informații între autoritățile fiscale competente. Deși Convenția pentru evitarea dublei impuneri nu se aplică impozitului pe succesiune, guvernul german a admis în ședință că, în temeiul articolului 26 din aceasta, obligația de a face schimb de informații vizează toate impozitele percepute de statele contractante.

48. Având în vedere cele de mai sus, recomandăm Curții să răspundă la al doilea aspect invocat de instanța de trimitere în sensul că articolul 63 alineatul (1) TFUE se opune unei reglementări naționale care, în scopul calculării impozitului pe succesiune, tratează mai favorabil valoarea unui bun imobil închiriat cu destinația de locuință situat într-un stat membru sau într-un stat al SEE decât valoarea unui bun imobil situat într-o țară terță și care are aceeași destinație, pentru a asigura eficacitatea controalelor fiscale, în cazul în care există un cadru juridic pentru schimbul de informații relevante între autoritățile fiscale competente.

V. Concluzie

49. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania) după cum urmează:

Articolul 63 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că:

- nu se opune unei reglementări naționale care, în scopul calculării impozitului pe succesiune, tratează mai favorabil valoarea unui bun imobil închiriat cu destinația de locuință situat într-un stat membru sau într-un stat al Spațiului Economic European decât valoarea unui bun imobil situat într-o țară terță și care are aceeași destinație, pentru a promova disponibilitatea unor locuințe la prețuri accesibile în Uniune și în Spațiul Economic European, cu condiția ca reglementarea națională să fie adecvată pentru atingerea obiectivului urmărit și să nu existe măsuri mai puțin restrictive, dar la fel de eficiente pentru atingerea acestui obiectiv;
- se opune unei reglementări naționale care, în scopul calculării impozitului pe succesiune, tratează mai favorabil valoarea unui bun imobil închiriat cu destinația de locuință situat într-un stat membru sau într-un stat al Spațiului Economic European decât valoarea unui bun imobil situat într-o țară terță și care are aceeași destinație, pentru a asigura eficacitatea

⁴¹ Curtea a ajuns în mod neechivoc la această concluzie în Hotărârea din 5 mai 2011, Comisia/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273, punctele 53-58). A se vedea de asemenea Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punctele 55-66), și Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe) (C-135/17, EU:C:2019:136, punctele 74 și 93-95), în care Curtea a sugerat că restricția ar putea fi justificată, dar a lăsat instanței de trimitere sarcina de a se pronunța cu privire la acest aspect.

controalelor fiscale, în cazul în care există un cadru juridic pentru schimbul de informații relevante între autoritățile fiscale competente.